

Universidad Andina Simón Bolívar

Sede Ecuador

Área de Derecho

Programa de Maestría en Derecho

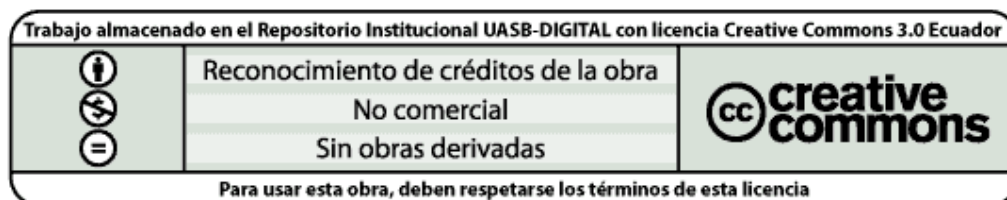
Mención en Derecho Tributario

**El ejercicio de la facultad extraordinaria de revisión y su
aplicación en el control de legalidad de los actos
administrativos de naturaleza tributaria**

Autor: Luis Guillermo Rodriguez Reyes.

Tutor: Édison Toro Calderon

Quito, 2015



CLAÚSULA DE CESIÓN DE DERECHO DE PUBLICACIÓN DE TESIS

Yo, Luis Guillermo Rodríguez Reyes, autor de la tesis intitulada “El Ejercicio de la Facultad Extraordinaria de Revisión y su Aplicación en el Control de Legalidad de los Actos Administrativos de Naturaleza Tributaria”, mediante el presente documento dejo constancia de que la obra es de mi exclusiva autoría y producción, que la he elaborado para cumplir con uno de los requisitos previos para la obtención del título de magíster en la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador.

1. Cedo a la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, los derechos exclusivos de reproducción, comunicación pública, distribución y divulgación, durante 36 meses a partir de mi graduación, pudiendo, por lo tanto, la Universidad utilizar y usar esta obra por cualquier medio conocido o por conocer, siempre y cuando no se lo haga para obtener beneficio económico. Esta autorización incluye la reproducción total o parcial en formato virtual, electrónico, digital u óptico, como usos en red local y en internet.
2. Declaro que en caso de presentarse cualquier reclamación de parte de terceros respecto de los derechos de autor de la obra antes referida, yo asumiré toda responsabilidad frente a terceros y a la Universidad.
3. En esta fecha entrego a la Secretaría General, el ejemplar respectivo y sus anexos en formato impreso y digital o electrónico.

Fecha.

Firma:

RESUMEN

La tarea de ejercer el control de legalidad y someter la actuación de la administración pública al derecho, la ofrecen con mayor garantía los tribunales de justicia; sin embargo, no son los únicos espacios a los que corresponde esta importante labor. Por ello se ha considerado como objeto de estudio al recurso de revisión en materia tributaria, institución que en el sistema jurídico ecuatoriano constituye una facultad exclusiva de la máxima autoridad y se resuelve en sede administrativa.

En esta tesis se analiza su naturaleza como medio de impugnación de carácter extraordinario y, de forma crítica, se revisan los fallos de triple reiteración que eliminan su carácter de recurso administrativo; para ello se incorporan al análisis, fuentes doctrinarias y de derecho comparado y se construye una propuesta simple; esa fórmula radica en el reconocimiento del recurso de revisión, como un concepto amplio que tiene diferentes manifestaciones.

En primer lugar se acepta y reconoce que la revisión es una facultad de la máxima autoridad administrativa; y como aporte investigativo, se explica su naturaleza y los fundamentos que la configuran como un recurso administrativo de carácter extraordinario. Ese fundamento gira en torno al principio de impugnabilidad; principio de autotutela y los principios que rigen el procedimiento administrativo, como el de legalidad objetiva, informalismo a favor del administrado y oficialidad.

Respecto del procedimiento administrativo, se desarrolla una propuesta para ejercer un control de legalidad y llegar a la verdad material; se plantea que la máxima autoridad puede hacer uso de los medios probatorios posibles en razón de la especialidad de la materia tributaria; lo que implica revisar la forma en la cual las autoridades de nivel jerárquico inferior han ejercido los actos de determinación de la obligación tributaria, con el único límite de no establecer dentro de este trámite, nuevas obligaciones tributarias ni agravar la situación del administrado.

DEDICATORIA:

A un hombre sabio, mi abuelo Luis Guillermo, que espiritualmente está presente y me acompaña. A mis padres, Mónica y Diego por guiar a cada instante mis pasos. A mis hermanos María José, Diego, Felipe, César, María Paz, que logran con su amor y cariño transformar los momentos difíciles en oportunidades de crecimiento personal. A mis sobrinos Isabela y Julian porque sus gestos, abrazos y sonrisas me alegran la vida.

AGRADECIMIENTO:

A los docentes, amigos y compañeros de la prestigiosa Universidad Andina Simón Bolívar, en especial al Dr. Édison Toro por brindarme su amistad y guiar con solvencia todas las inquietudes que han surgido en el ámbito profesional y académico, dentro y fuera de la Universidad. A todos los amigos que se han mostrado generosos compartiendo sus ideas, opiniones y críticas, siempre con la intención de impulsar y alentar el desarrollo de este trabajo.

TABLA DE CONTENIDO

CAPÍTULO I. LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO ECUATORIANO

1.- GENERALIDADES.....	14
1.1.- El Recurso dentro del Género de la Impugnación.....	14
2.- BASE CONSTITUCIONAL DE LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS. DERECHO DE PETICIÓN O DERECHO A LA DEFENSA / DERECHO DE IMPUGNACIÓN.....	16
2.1.- Derecho de Petición.....	16
2.2.- Derecho a la Defensa/ Derecho de Impugnación.....	24
3.- DIFERENCIA ENTRE RECURSOS EN VÍA JUDICIAL Y RECURSOS EN VÍA ADMINISTRATIVA.....	30
4.- CLASIFICACIÓN DE LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS.....	34
4.1.- Recursos Ordinarios y Extraordinarios.....	35

CAPITULO II. PROBLEMAS JURÍDICOS EN EL EJERCICIO DE LA POTESTAD EXTRAORDINARIA DE REVISIÓN.....

1.- GENERALIDADES.....	37
2.- RECURSO DE REVISIÓN.....	38
2.1.- Perspectiva Comparada.....	38
2.2.- Problema del “Recurso de Revisión” en la Jurisprudencia.....	46
2.3.- La Revisión Tributaria: Principios que la configuran como Recurso Administrativo.....	52
3.- ATRIBUTOS DE LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS.....	54
3.1.- El Recurso de Revisión como Potestad de la Administración.....	54
3.2.- Revisión como Recurso Administrativo.....	56

3.2.1.- La Impugnabilidad de los Actos Firmes o Ejecutoriados en Vía administrativa.	
Principio de Impugnabilidad de los Actos Administrativos.....	57
Principio del Recurso Legalmente Previsto.....	62
3.2.2.- Límites al Principio de Autotutela	
Principio de Autotutela.	64
Potestad Reglada/Potestad Discrecional.....	66
3.2.3.- La Revisión Tributaria y el Procedimiento Administrativo Constitutivo e Impugnatorio.....	70
3.3.- El Procedimiento Administrativo como garantía de los derechos del Administrado.....	72
3.4.- El Recurrente como elemento subjetivo del Recurso de Revisión.....	74
4.- CONCLUSIONES:	
LA REVISIÓN COMO RECURSO ADMINISTRATIVO.....	81
CAPITULO III. CONTROL DE LEGALIDAD	
1.- GENERALIDADES.....	87
2.- PRINCIPIOS DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO.....	89
2.1.- Principio de la Legalidad Objetiva.....	90
2.2.- Principio de Informalismo en favor del administrado.....	92
2.3.- Principio de Impulsión de Oficio o de Oficialidad.....	95
2.4.- Principio del Debido Proceso.....	96
3.- ASPECTOS GENERALES DEL CONTROL DE LEGALIDAD.....	97
3.1.- Facultad Revisora.....	97
3.2.- Facultad Resolutiva.....	101
3.3.- Límites a la Facultad Revisora.....	104

4.- ASPECTOS TÉCNICOS.....	105
4.1.- Tramitación del Recurso de Revisión.....	110
4.2.- La Prueba.....	112
4.3.- Efectos Jurídicos.....	117
5.- CONCLUSIONES.....	120

LISTA DE ANEXOS:

Examen Especial al Proceso de Recursos de Revisión del Servicio de Rentas Internas AISRI-0001-2011. Periodo: 2010-01-01 AL 2010-08-31.

INTRODUCCIÓN

La revisión por parte de la máxima autoridad se encuentra regulada dentro del Código Tributario ecuatoriano como un recurso administrativo. A raíz de los fallos de triple reiteración que constituyen precedente jurisprudencial, se altera la función que tenía como medio de impugnación en sede administrativa.

En la Resolución No. 107-2000, publicada en el Registro Oficial 389, de 1 de noviembre de 2006, los ministros jueces de la antes Corte Suprema de Justicia, sostienen que el recurso extraordinario de revisión, “*no es un recurso administrativo*”; por el contrario, los magistrados afirman que es una facultad privativa y discrecional de la máxima autoridad:

“Es cierto que esta opción revisora de la administración puede ser tomada de oficio, (...) y aún por cualquier persona directamente afectada, pero esto último, en forma alguna, cambia la naturaleza intrínseca del recurso de revisión de *acto privativo discrecional y optativo de la administración*.”¹.
(énfasis añadido)

Con la expedición de la Ley de Reforma Tributaria del 2001² se modificaron tres aspectos relevantes del *recurso* contenido en el artículo 139 (hoy 143) del Código Tributario. En el nuevo texto de la norma se habla de “potestad facultativa extraordinaria”; se lo denomina un “proceso de revisión”; y, se incorpora un término nuevo: “insinuación”. Con esta reforma legislativa y la jurisprudencia procesada posteriormente, la naturaleza extraordinaria de la revisión, que involucra la potestad de inicio como una facultad exclusiva de la máxima autoridad, deja fuera del análisis el interés legítimo³ o legitimación (entendida como la capacidad y el derecho de interponer e iniciar el recurso administrativo), frente a un acto lesivo a los intereses del administrado; es decir, no se llega a establecer una clara diferencia entre el inicio

1 Resolución 107- 2000 de la Sala Especializada de lo Fiscal, conformada por los Ministros Jueces: José Vicente Troya, Jorge Jaramillo Vega, Hugo Larrea Romero, publicada en el Registro Oficial 389 de 1 de noviembre de 2006.

2 Suplemento del Registro Oficial No. 325 del 14 de mayo de 2001

3 Nota: Diferenciar si se trata de un derecho subjetivo o interés legítimo, es irrelevante, porque en ambos casos debe existir la cobertura y protección que brinda un recurso administrativo.

de la revisión y la admisión del recurso, que son dos cuestiones jurídicamente distintas.

A partir del criterio jurisprudencial del 2006, la tutela del derecho del sujeto pasivo a impugnar una obligación tributaria por vía de revisión, se restringe. Transcurren tres años hasta la publicación de la Resolución de 25 de noviembre de 2009 en el Registro Oficial 93 de 22-XII-2009, la cual procesa los fallos de triple reiteración, que impiden a la máxima autoridad el archivo de la “insinuación”, generando de esta manera, mayor confusión en relación con la naturaleza jurídica de este recurso extraordinario.

Lo expuesto nos obliga a profundizar en el estudio de la revisión para llegar a establecer, a través de los fundamentos y principios del derecho administrativo, si un recurso de carácter extraordinario, además de ser una facultad de la máxima autoridad puede también constituir a favor del administrado un medio idóneo de impugnación y control de legalidad de las actuaciones de la administración tributaria. Para alcanzar y cubrir este objetivo, esta investigación se desarrolla en tres capítulos.

En el primer capítulo, se analiza el fundamento de los recursos administrativos dentro del ordenamiento jurídico. Se toman como referencia los derechos de petición, defensa e impugnación, todos de base constitucional y se incorporan al análisis otras fuentes doctrinarias y de derecho comparado; finalmente, los argumentos más fuertes nos llevan a definir que en nuestro sistema jurídico, los recursos administrativos ordinarios y extraordinarios son producto de los derechos de defensa e impugnación, consagrados en los artículos 76 numeral 7, letra m) y 173 de la Constitución de la República del Ecuador.

Con fines de carácter metodológico, en este apartado se incluye una nota aclaratoria de los recursos en los ámbitos del procedimiento administrativo y del proceso jurisdiccional; y se definen las principales diferencias entre uno y otro. En relación al ejercicio de la facultad resolutoria, esta investigación pone de relieve un aspecto fundamental: “*Nemo iudex in causa sua*”, a nadie se le puede reconocer la condición de juez cuando decide sobre su propia causa.

La presente investigación está marcada profundamente por la corriente de pensamiento que se opone a una extrema “*jurisdiccionalización del procedimiento*

administrativo”, esa línea ha demostrado sólidamente que no puede haber total neutralidad o independencia cuando la autoridad resuelve una impugnación planteada en sede administrativa; y, finalmente, sobre la base de la teoría general del derecho, se exponen los criterios más importantes tomados en cuenta por la doctrina para clasificar a los recursos.

Dentro del segundo capítulo, se abordan los problemas inherentes al procedimiento de revisión en materia tributaria, concebido únicamente como facultad de la máxima autoridad. Aquí se realiza un análisis comparativo de esta institución jurídica en el Ecuador con las regulaciones de sistemas jurídicos de otros países. Utilizando los argumentos de la ex Corte Suprema de Justicia, se plantea una crítica, en el sentido de que el “Recurso de Revisión” no es exclusivamente una facultad de la autoridad administrativa.

La propuesta que se plantea en esta investigación para subsanar la situación actual de la revisión iniciada por el administrado, no reviste ninguna complejidad; esta idea se sustenta en el reconocimiento del recurso de revisión como un concepto amplio que tiene diferentes manifestaciones. En primer lugar, se acepta y reconoce que la revisión es una facultad de la máxima autoridad administrativa. En segundo lugar, con el objetivo de probar que su naturaleza también le permite cumplir la función de recurso administrativo extraordinario, se explica un aspecto que no es tomado en cuenta por la jurisprudencia, y es que, una vez interpuesto por el particular, deja de ser potestad facultativa y se constituye en un medio reglado encaminado a través de un procedimiento administrativo. Los argumentos se exponen sobre la base del principio de impugnabilidad; el principio de autotutela y los fundamentos que lo configuran como un procedimiento administrativo.

Finalmente, el capítulo tercero examina el procedimiento administrativo y el control de legalidad que se efectúa a través de un recurso de carácter extraordinario. Para lo cual fueron tomados en cuenta tres aspectos: principios del procedimiento administrativo; aspectos generales del control de legalidad vía revisión; y, aspectos técnicos del control de legalidad.

En este capítulo se propone un recurso administrativo extraordinario menos riguroso, considerando que los intereses del particular no son los únicos que la

administración pública debe garantizar. También está de por medio el interés público, y se vuelve necesario generar mejores decisiones, no limitarlas. En ausencia de órganos administrativos independientes, es peligroso hablar de fórmulas sacramentales o requisitos indispensables.

En cuanto a la tramitación del recurso es necesario que las garantías del administrado, en caso de duda sobre la pertinencia de las causales, prevalezcan. El fundamento que permite a la autoridad administrativa aplicar criterios más amplios para resolver este procedimiento administrativo sin afectar ninguno de los intereses en disputa, se encuentra en los principios de legalidad objetiva, impulsión de oficio e informalismo a favor del administrado. En el análisis se considera que una postura abierta no resulta perjudicial para la gestión administrativa y por el contrario, se cree que una buena argumentación permite una sólida defensa cuando se lleve a efecto el control externo.

Respecto a los medios probatorios, dentro del procedimiento administrativo de carácter extraordinario, surgen dudas cuando la carga de la prueba recae sobre la autoridad, y cuando ésta, para resolver un recurso extraordinario de revisión, se vale de otros medios que no están justificados por el recurrente en el escrito que presenta a la administración. En ese sentido, se considera que para llegar a la verdad material del procedimiento administrativo, la autoridad puede hacer uso de los medios probatorios posibles en razón de la especialidad de la materia tributaria y revisar la forma en que las autoridades de nivel jerárquico inferior han ejercido los actos de determinación de la obligación tributaria; con el único límite de no establecer dentro de este trámite nuevas obligaciones ni agravar la situación del administrado.

Se concluye exponiendo que es difícil considerar al Recurso de Revisión como un mecanismo idóneo para el control de legalidad de los actos administrativos porque los aspectos derivados de su naturaleza no están claros y su regulación es confusa; pues no hay silencio administrativo estimativo, no existe suspensión de la acción de cobro ni un término claramente definido de resolución. En consecuencia, no cumple su función como garantía de los intereses particulares y generales.

Sabemos que la relación jurídico-tributaria se desarrolla de manera eficiente. Con el tiempo, la administración ha logrado perfeccionar sus mecanismos de

recaudación, por lo que no es desproporcionado apelar a una postura garantista de derechos. Cuando la pugna de intereses involucra a un órgano de carácter público, el particular por lo general se encuentra en una posición de desventaja. Creemos que existe la posibilidad de evaluar nuevamente la función de la revisión como un verdadero recurso administrativo, pues como bien lo sostiene Alfonso Nava: “el recurso administrativo es un medio legal que reparte por igual una defensa a quien lo promueve y una oportunidad de rectificación para el que lo resuelve.”⁴

En definitiva, si la verdadera naturaleza del Recurso de Revisión no es reconocida por los tribunales de Justicia, sería más razonable que esta figura desaparezca del ordenamiento jurídico. El primer paso lo deberían dar estos tribunales, cambiando el criterio jurisprudencial del 2006, de conformidad a lo que dispone el artículo 185, segundo inciso de nuestra Constitución. De mantenerse el Recurso de Revisión bajo la actual regulación, consideramos que un proceso judicial sería la única y más eficaz alternativa para ejercer un control de legalidad en materia tributaria.

4 Nava Negrete, Alfonso, *Recursos Administrativos y Justicia Administrativa*, (México D. F.: Editorial Trillas, 1988), 42.

CAPÍTULO I. LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO ECUATORIANO

1.- GENERALIDADES.

Para analizar las características del recurso de revisión, y sobre el estudio correspondiente, establecer si éste es un medio idóneo de impugnación y control de legalidad de los actos administrativos de naturaleza tributaria, previamente, es necesario, aclarar aspectos relacionados a los recursos administrativos en general, recoger opiniones en relación a la procedencia de estos mecanismos de defensa y ubicar en la doctrina sus distintas categorías. Una vez precisadas sus características generales, podremos abordar, de forma específica, la naturaleza jurídica de la revisión en materia tributaria e identificar si la esencia y la función de este instituto jurídico fueron afectadas a raíz de los fallos de triple reiteración.

1.1.- El Recurso dentro del Género de la Impugnación.

Los medios de impugnación ofrecen la oportunidad de corregir errores en los que pueden incurrir las autoridades en el ejercicio de sus funciones, pues, ninguno de sus actos es infalible. En la doctrina encontramos que los Recursos, de la misma forma, permiten al particular impugnar los actos ilegítimos dictados por la autoridad administrativa o judicial con el objeto de buscar su enmienda. Hay que advertir que no se trata de dos figuras distintas con objetivos similares, pues, los recursos son una de las formas en las que se manifiestan los medios de impugnación.

En efecto, el *recurso* no es el único medio de impugnación, conforme lo sostiene Álvaro Mejía: existen además los Reclamos y la Nulidad⁵. Jaime Flor Rubianes cita a Couture, quién manifiesta que los Recursos son: “genéricamente hablando medios de impugnación de los actos procesales.”⁶, así también lo hace Hernando Devis Echandía, al afirmar que la impugnación es el género y el recurso, la especie⁷.

5 Cfr. Mejía Salazar, *Los Recursos Administrativos, Naturaleza Jurídica y Aplicación en Materia Tributaria*, (Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones -CEP-, 2011), 16.

6 Flor Rubianes, Jaime, *Teoría General de los Recursos Procesales*, (Quito Ecuador: Corporación de Estudios y Publicaciones -CEP-, Cuarta Edición, 2011), 1.

7 Devis Echandía, Hernando, *Compendio de Derecho Procesal*, Tomo I (Bogotá, Colombia: editorial Abc, 5ª ed., 1976), 509.

En materia procesal administrativa, *el recurso* no es el único mecanismo de defensa que tiene a su favor el administrado, frente a cualquier acto o resolución que le sea perjudicial; todos estos mecanismos, son especies que pertenecen a un género denominado: *medios de impugnación*. Por ello el uso genérico de la terminología “*Medios de impugnación jurídica*” resulta más apropiado, porque esta noción incorpora a todas las acciones administrativas y/o jurisdiccionales existentes. Ello no impide que se haga referencia al término “*recurso*”, mientras se tenga presente su pertenencia al género: “*medios de impugnación*”. Conforme quedó explicado, todos los recursos son medios de impugnación y no todos los medios de impugnación son recursos.

En los distintos sistemas procesales, existen una diversidad de *medios de impugnación* con caracteres particulares, que incluso difieren entre sí, dependiendo de la autonomía científica de la rama del derecho que se trate⁸. Por consiguiente, lograr en nuestra legislación una reglamentación uniforme de estos mecanismos de defensa, es una tarea difícil, o como lo sostiene Gómez Lara, resulta imposible, debido a las diversas concepciones legislativas y doctrinales de cada país y de cada cultura jurídica⁹. Aun teniendo claras las dificultades que pueden surgir en un intento de homogeneizar los distintos medios de defensa, a través del presente estudio se tratará de identificar los aspectos comunes en cuanto a su naturaleza, y el vínculo con los principios generales del derecho y los principios que rigen el procedimiento administrativo; pues más allá de las diferencias, existen fundamentos jurídicos que no se pueden transgredir.

En la presente investigación no es materia de estudio cada uno de los mecanismos de impugnación existentes, este trabajo se enfocará principalmente en

8 Nota: Un ejemplo de esto en materia tributaria es que el recurso de reposición fue derogado de la codificación del código tributario en 1999.

“El literal b) del Art. 1º de la Ley N°99-24 para la Reforma de las Finanzas Públicas, promulgada en el suplemento del R.O. 181 del 30 de abril de 1999, derogó íntegramente la Sección 2ª del Capítulo IV del Título II del Código Tributario (CT).

La sección derogada, que incluía los artículos 134 al 138 inclusive, del CT, contenía las disposiciones que permitían a los administrados interponer el recurso de reposición, dentro del procedimiento tributario en sede administrativa”

Brigante, Rafael, “La derogatoria del recurso de reposición en el procedimiento administrativo tributario”, *Revista Jurídica Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales y Políticas de la Universidad de Guayaquil*, No. 16 Tomo I (Guayaquil: 2003), disponible en: <http://www.revistajuridicaonline.com/images/stories/revistas/2003/16-tomo-2/16b_la_derogatoria_del_recurso_de.pdf>

9 Cfr. Gómez Lara, Cipriano, *Teoría General del proceso*, (México: Editorial Oxford, 9na. Edición., 2000), 297.

los recursos administrativos, por ello, luego de haber establecido que los recursos son parte del género: medios de impugnación, a continuación desarrollaremos los aspectos referentes a su origen y naturaleza dentro del ordenamiento jurídico.

2.- BASE CONSTITUCIONAL DE LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS.

DERECHO DE PETICIÓN O DERECHO A LA DEFENSA/DERECHO DE IMPUGNACIÓN.

La primera nota característica de los recursos, es su pertenencia al género “medios de impugnación”; ahora, por la relevancia que comporta para el administrado y el vínculo que tienen con el procedimiento de revisión, un segundo aspecto a considerar, es el origen de este medio de impugnación, para ello nos vamos a centrar en su base constitucional y doctrinaria, sin analizar particularmente la reglamentación y el origen de cada recurso o acción existente.

Desde la perspectiva doctrinaria, encontramos posturas que permiten al particular, activar cualquier mecanismo de defensa frente a un acto que se considere perjudicial, éstas sostienen que los *medios de impugnación* se originan en: (a) El derecho de petición, y; (b) El derecho a la defensa ligado también al derecho general de impugnación de los actos administrativos. Estos criterios no son opuestos, sin embargo, en cada uno encontramos diferencias frente a lo que es una petición respetuosa a la autoridad y lo que es un reclamo o el propio recurso de revisión, aspectos disímiles en cuanto a su naturaleza que se deben precisar.

2.1.- Derecho de Petición.

El ex juez de la Corte Interamericana de Derechos Humanos Cançado Trindade, considera necesario: “*tener presente la autonomía del derecho de petición individual vis-à-vis el derecho interno de los Estados*”¹⁰, esta referencia la hace con la intención de enfatizar el importante rol que tiene la Convención Americana de DD.HH. y cualquier tratado de derechos humanos, frente a la posibilidad de que a un individuo, por causa de un determinado ordenamiento jurídico, no le sea posible tomar providencias judiciales para defender sus derechos.

¹⁰Sentencia del Caso Castillo Petruzzi versus Perú, *Voto Concurrente del juez A.A. Cançado Trindade*, 9., Vers Dig, 34., disponible en: <http://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_41_es-p.pdf>

En el presente análisis, con fines didácticos, se tomará la misma postura de autonomía del derecho de petición individual, consagrado en la Convención Americana de Derechos Humanos, frente al derecho de petición de nuestro ordenamiento jurídico, aclarando que al efectuar un análisis individual de este derecho fundamental tanto en el ámbito internacional como local, no se está desconociendo la fuerza y obligatoriedad de la normativa supranacional ratificada o suscrita por los Estados (que no es excusable por el establecimiento de normativa interna en sentido contrario¹¹, en sometimiento al principio *pacta sunt servanda*¹².)

A manera de reseña podemos decir que en la convención europea el derecho de petición, fue concebido inicialmente facultativo, para luego ser aceptado por todos los Estados parte. En el caso *Cruz Varas y Otros versus Suecia* (1990-1991), la Corte Europea y la Comisión Europea, reconocieron el derecho de naturaleza procesal que la convención confiere a los individuos demandantes, en virtud del cual, éstos últimos pueden recurrir libremente a la Comisión, sin que el Estado parte en cuestión, impida o dificulte su iniciativa.¹³

El Parlamento Europeo¹⁴ en relación al derecho de petición establece que “desde la entrada en vigor del Tratado de Maastricht, todo ciudadano de la Unión Europea tiene derecho a someter una petición al Parlamento Europeo, bajo la forma de una queja o de un recurso, en relación con una cuestión que incida en el ámbito de competencias de la Unión Europea.

La Comisión de Peticiones del Parlamento Europeo examina las peticiones y dictamina en lo que a su admisibilidad se refiere.”¹⁵

11 Caicedo Tapia, Danilo, “El bloque de constitucionalidad en el Ecuador, Derechos Humanos más allá de la Constitución”, *Foro Revista de Derecho*, No. 12 (Quito-Ecuador: UASB-Ecuador/CEN, 2009), 13.

12 Nota: “...el principio *pacta sunt servanda* por el cual los Estados no pueden esgrimir normas de derecho interno –ni aun en la propia Constitución– para desconocer compromisos internacionales, que aunque positivizado no deja de ser tal”. Oyarte Martínez, Rafael, *Curso de Derecho Constitucional*, Tomo I (Quito: Fondo Editorial Andrade y Asociados, 2007), 122.

13 Cfr. Sentencia del Caso *Castillo Petruzzi versus Perú*, *Voto Concurrente del juez A.A. Cançado Trindade*, 6 y 7 Vers. Dig. 30 y 31.

14 Nota: “Funciones y Poderes: El Parlamento Europeo tiene, fundamentalmente, tres tareas: examinar y adoptar la legislación europea, aprobar el presupuesto de la UE y efectuar un control democrático de las otras instituciones, sobre todo de la Comisión. Además, el Parlamento tiene que dar el visto bueno a acuerdos internacionales importantes tales como la adhesión de nuevos Estados miembros de la UE o acuerdos de asociación y comercio entre la UE y otros países.” Véase: <http://es.wikipedia.org/wiki/Parlamento_Europeo>

15 Página Oficial del Parlamento Europeo, disponible en:

<http://www.europarl.europa.eu/ftu/pdf/es/FTU_2.1.4.pdf>

Este derecho es bastante amplio y su admisión está sujeta directamente a las competencias del parlamento; las peticiones que no son aceptadas y se declaran improcedentes, generalmente son las que se encuentran directamente relacionadas al ejercicio de competencias dentro del ámbito nacional, o por confusiones del peticionario en relación a las competencias entre las instituciones de la Unión Europea y el Consejo de Europa o el Tribunal Europeo de Derechos Humanos.

El derecho de petición se encuentra consagrado en el art. 34 de la Convención Europea de Derechos Humanos (CEDH), dispone que:

“El Tribunal podrá conocer de una demanda presentada por cualquier persona física, organización no gubernamental o grupo de particulares que se considere víctima de una violación, por una de las Altas Partes Contratantes, de los derechos reconocidos en el Convenio o sus Protocolos. Las Altas Partes Contratantes se comprometen a no poner traba alguna al ejercicio eficaz de este derecho.”

La formulación y contenido de este artículo dentro de la Convención Europea de Derechos Humanos se ha reforzado con el desarrollo jurisprudencial de la Corte Europea de Derechos Humanos (Corte EDH)¹⁶ para casos o circunstancias particulares de violaciones al derecho de petición individual (ejemplo: caso *Poleshchuk vs. Russia* (2004), *Petra c. Romania* (1998), *Kart c. Turkey* (1998)¹⁷)

16 Competencia: “El TEDH [Corte EDH] no puede juzgar cualquier presunta violación de derechos humanos, sino que deberán cumplirse los siguientes requisitos:

Ratione loci: Se podrá presentar una demanda si se ha sufrido una violación de los derechos humanos en el territorio de los Estados que hayan ratificado el CEDH.

Ratione materiae: Hay que alegar y justificar adecuadamente la infracción de alguno o algunos de los derechos reconocidos en el CEDH, no basta con hacer una alegación genérica o abstracta sobre el CEDH.

Ratione temporis: Sólo serán perseguibles los hechos acaecidos a partir de la entrada en vigor del CEDH en el Estado de que se trate, pero sólo se podrá presentar la demanda si ese Estado ha aceptado la competencia del TEDH.

Ratione personae: Tienen legitimación activa los Estados y cualquier persona, física, jurídica, ONG o grupo de particulares, con independencia de su nacionalidad, residencia o estado civil, que sean los perjudicados directos; y tienen legitimación pasiva los Estados que hayan ratificado el CEDH (el acto lesivo debe ser responsabilidad del Estado, esto es, cometido por alguna Administración o agente dependiente de él, no por una persona física o jurídica privada).”

Véase: <https://es.wikipedia.org/wiki/Tribunal_Europeo_de_Derechos_Humanos#Competencia>

17 Cfr. Acosta López, Juana; Maya Calle, Martha; *El Derecho de petición individual en el sistema interamericano de derechos humanos y su relación con las obligaciones que surgen de las medidas interinas y provisionales*.; (Colombia: Centro de Estudios de Derecho Internacional CEDI, Francisco Suárez Universidad Javeriana, 2010), 16–25., disponible en: <<http://aprendeenlinea.udea.edu.co/revistas/index.php/red/article/download/5204/4529>>

gracias a este refuerzo y continuo aporte de la CorteEDH ha sido posible que esta norma de carácter supranacional permita por medio del derecho de petición el reconocimiento de un derecho autónomo.

En el sistema interamericano de protección de los DD.HH el derecho de petición se encuentra reconocido en el artículo 44 de la Convención Americana de los Derechos Humanos:

“Art. 44.- Cualquier persona o grupo de personas, o entidad no gubernamental legalmente reconocida en uno o más Estados miembros de la Organización, puede presentar a la Comisión peticiones que contengan denuncias o quejas de violación de esta Convención por un Estado parte.”

De conformidad al artículo 61 de la Convención de DD.HH. únicamente la Comisión y los Estados parte pueden someter un caso ante la Corte, luego de agotar el procedimiento señalado en los artículos 48 al 50 *ibídem*. Dentro del sistema interamericano de derechos humanos, lo expuesto lleva a cuestionar si este procedimiento constituye un conjunto de normas producto del derecho de petición consagrado en el artículo 44 de la Convención, y si realmente es un mecanismo de naturaleza procesal que permite la defensa de los derechos frente a presuntas violaciones.

Para Cançado Trindade, quien ha desarrollado elocuentemente un análisis sobre el derecho de petición como mecanismo para la defensa de los derechos humanos: “sin el derecho de petición individual, y el consecuente acceso a la justicia a nivel internacional, los derechos consagrados en la Convención Americana se reducirían a poco más que letra muerta. [...] es por el libre y pleno ejercicio del derecho de petición individual que los derechos consagrados en la Convención se tornan *efectivos*.”¹⁸

En efecto, la Convención ha estructurado en el ámbito normativo internacional un procedimiento (art. 48) abierto a “cualquier persona o grupo de personas, o entidad no-gubernamental legalmente reconocida en uno o más Estados

18 Sentencia del Caso *Castillo Petruzzi versus Perú*; Voto Concurrente del juez A.A. Cançado Trindade, 11 y 12, Vers. Dig. 36 y 37.

miembros de la Organización”¹⁹, no existen restricciones en la *legitimatío ad causam* en cuanto a demostrar la calidad de “víctima”, además respeta y reconoce la normativa de cada jurisdicción al exigir como requisito de admisibilidad de la petición el agotamiento de los recursos en la normativa interna.

A través del análisis de Nikeem, entendemos que el titular subjetivo de los derechos humanos es la persona; y a partir de la formulación procesal del artículo 44 de la Convención; de los Reglamentos de la Comisión y de la Corte, se ha desarrollado con progresiva claridad un derecho autónomo, establecido y regulado en la misma Convención y en los respectivos Reglamentos: *el derecho a la protección internacional de los derechos humanos*.²⁰

Juana Acosta López y Martha Maya Calle, teniendo como base el estudio formulado por Nikeem, consideran que el derecho de petición individual, no se encuentra técnicamente consagrado en el artículo 44 de la CDH, más bien plantean que este derecho, está contenido y protegido plenamente por el derecho a la protección judicial consagrado en el artículo 25 de la CADH:

“Art. 25.- Protección Judicial

1. Toda persona tiene derecho a un recurso sencillo y rápido o a cualquier otro recurso efectivo ante los jueces o tribunales competentes, que la ampare contra actos que violen sus derechos fundamentales reconocidos por la Constitución, la ley o la presente Convención, aun cuando tal violación sea cometida por personas que actúen en ejercicio de sus funciones oficiales.

2. Los Estados Partes se comprometen:

- a) a garantizar que la autoridad competente prevista por el sistema legal del Estado decidirá sobre los derechos de toda persona que interponga tal recurso;
- b) a desarrollar las posibilidades de recurso judicial, y
- c) a garantizar el cumplimiento, por las autoridades competentes, de toda decisión en que se haya estimado procedente el recurso.”

19 Sentencia del Caso *Castillo Petruzzi versus Perú*; Voto Concurrente del juez A.A. Cançado Trindade, 8 y 9, Vers. Dig. 33 y 34.

20 Pedro Nikken, “El artículo 2 de la Convención Americana sobre derechos humanos como fundamento de la obligación de ejecutar en el orden interno las decisiones de los órganos del sistema interamericano de derechos humanos”, *Working Session on the Implementation of International Human Rights Protection, Overview of the Issues, Problems and Challenges*, 7.

En su examen, afirman que este derecho, producto del citado artículo consagra como una obligación específica de los Estados el desarrollar las posibilidades del recurso, lo cual incluye sin duda alguna la obligación de no obstaculizar las peticiones²¹.

El derecho de petición individual “se encuentra protegido por una serie de disposiciones procesales, como las consagradas en los artículos 44 (legitimación en la causa) y 68 (obligatoriedad de las decisiones de la Corte) de la CADH. Así, el artículo 25 permitiría proteger plenamente el derecho de petición individual y sus obligaciones correlativas, las cuales están sujetas a interpretación por parte de los órganos del SIDH, según las circunstancias particulares de cada caso”²²

Son acertados estos argumentos que nos permiten concluir que en el sistema interamericano de DD.HH. el artículo 44 no constituye un derecho autónomo e individual, y por lo tanto no puede ser declarada la violación al derecho de petición. El derecho de petición, en tanto sea un derecho de acceso a la justicia, forma parte del contenido del derecho a la protección judicial.

Es decir en el sistema interamericano de DD.HH., el derecho de petición no genera un derecho autónomo, sin embargo, garantiza el acceso a la justicia, y únicamente a través de la reglamentación, normativa complementaria y fundamentalmente, por la cobertura que tiene el derecho de protección judicial, se torna en un mecanismo eficaz de protección de los derechos humanos.

Esta relación entre los dos derechos consagrados en el Sistema Interamericano de Derechos Humanos (SIDH) es la misma que existe en nuestra normativa constitucional entre el derecho de petición frente al derecho a la defensa, como sustentaremos a continuación.

En nuestra normativa el derecho de petición está consagrado en el artículo 66 de la Constitución de la República, dentro de los Derechos de Libertad:

“Art. 66.- Se reconoce y garantizará a las personas: [...] 23. El derecho a dirigir quejas y peticiones individuales y colectivas a las autoridades y a

21 Cfr. Acosta, Juana; Maya, Martha, *El Derecho de petición individual en el sistema interamericano de derechos humanos y su relación con las obligaciones que surgen de las medidas interinas y provisionales*, 25.

22 *Ibíd*, 25.

recibir atención o respuestas motivadas. No se podrá dirigir peticiones a nombre del pueblo.”

Uno de los atributos fundamentales tanto de una petición cuanto de un reclamo o recurso, es la obligación que se genera para la Administración de atenderlos con respuesta motivada; este efecto ha sido la base de las afirmaciones de algunos profesionales del derecho, quienes plantean en sus publicaciones, que los medios de impugnación son instituciones producto del mencionado derecho de petición, lo cual se pretende definir.

Tiberio Torres, al analizar la valoración de la prueba en el reclamo administrativo y recurso de revisión, afirma lo siguiente:

“Las Administraciones Tributarias, por mandato legal, tienen a su cargo la facultad, y a la vez el deber, de resolver las reclamaciones y los recursos que les formulen los sujetos pasivos o quienes se consideren afectados por una actuación administrativa. [...]

De su lado, *los ciudadanos gozan del derecho a oponerse a las actuaciones estatales, ejercidas por medio de las administraciones tributarias, en aplicación del mandato constitucional que consagra el derecho de petición*”²³. (énfasis añadido)

Es evidente que, en el derecho a realizar una petición individual a través de cualquier solicitud que tenga una pretensión legítima y se dirija al órgano competente, se manifiesta la participación activa que tiene el particular en su relación jurídica con el Estado y todos sus organismos. Es un derecho amplio que no requiere un cauce, vía o procedimiento establecido para ser reconocido, sin embargo, no resulta precisa la conclusión de que en la aplicación del derecho de petición se encuentre el sustento del particular a oponerse a los actos de la administración.

No compartimos el criterio de Evelyn Escaleras Ríos cuando manifiesta que: “el derecho de petición se encuentra dentro de la categoría de los *derechos pragmáticos* que contempla la Constitución, es decir, su desarrollo *se encuentra contenido en normas jurídicas con rango de ley*.”²⁴ (énfasis añadido). No está en duda que el derecho de petición constituye un derecho fundamental y tiene base

23 Torres Rodas, Tiberio, “La valoración de la prueba en el Reclamo Administrativo y Recurso de Revisión”, en *Memorias, I Jornadas Jurídico- Tributarias, Aspectos Procesales de la Relación Tributaria*, 59.

constitucional, no obstante su carácter pragmático se manifiesta en un aspecto particular, que se expresa en la obligación que tiene la autoridad de responder en forma motivada.

Al contrario de lo afirmado por Escaleras, lo que otorga relevancia al Derecho de Petición, en el ámbito procesal, es precisamente que no requiere estar normado para ejercerlo; la existencia de regulación en norma legal o reglamentaria facilita su pleno ejercicio, un ejemplo de lo indicado es la solicitud de pago en exceso, que tiene plazo especial de atención de seis meses, lo cual no implica que a falta de reglamentación no se pueda reconocer este derecho.

No es preciso afirmar que el derecho de petición se encuentra dentro de la categoría de los derechos pragmáticos por estar “*contenido en normas jurídicas*”, porque al tratarse de medio residual, en ausencia de una vía adecuada de impugnación resulta ser un mecanismo medio eficaz para el administrado.

Realizar una petición respetuosa no obliga a la autoridad, a nada más que responder la solicitud motivadamente, la cual puede ser promovida por un interés particular y no necesariamente buscando el reconocimiento de un derecho o la corrección de un acto. A través del derecho de petición, el resultado que se puede obtener al buscar la enmienda y exigir la remediación de un daño producido por un acto, hecho u omisión administrativa, no es del todo efectivo. Este derecho se ejercita con la presentación de la solicitud y se extingue con la recepción y la respuesta motivada de la autoridad, con la sola petición no podrían interrumpirse los efectos de un acto que impide el goce pleno de un derecho y más aún, si existen medios de impugnación específicos para rebatir una actuación ilegítima.

Por el contrario, si se trata de tutela efectiva, oportunidad y respeto al debido proceso, el ejercicio del derecho a la defensa, también de base constitucional, vinculado al “derecho de impugnación”, resulta efectivo. Por este derecho, el particular tiene la capacidad de exigir a la autoridad que corrija sus actos, le permite atacar los pronunciamientos, providencias y cualquier decisión emanada de la administración o autoridad competente, buscando su anulación, revocación o modificación.

24 Escaleras Ríos, Evelyn, “Derecho de petición y silencio administrativo en peticiones”, en *Memorias, I Jornadas Jurídico- Tributarias, Aspectos Procesales de la Relación Tributaria*, 39.

Conforme al Artículo 115 del Código Tributario “los contribuyentes, responsables, o terceros que se creyeren afectados, en todo o en parte, por un *acto determinativo de obligación tributaria, por verificación de una declaración, estimación de oficio o liquidación*, podrán presentar su reclamo ante la autoridad de la que emane el acto, dentro del plazo de veinte días (...)” (énfasis añadido). Por su parte el Art. 143 del mismo cuerpo legal, enumera las causas para insinuar un Recurso de Revisión. En materia tributaria para la presentación de un reclamo o recurso extraordinario de revisión deben cumplirse requisitos formales, la normativa tributaria establece con claridad, qué clase de actos, emanados de la administración, se deben encausar tanto por la vía del reclamo como por el recurso de revisión, los actos administrativos para este último, deben necesariamente ser firmes o ejecutoriados.

2.2.- Derecho a la Defensa/ Derecho de Impugnación.

Finalmente, analizamos a los medios de impugnación, desde otra perspectiva, la que nos permite afirmar que son producto del derecho a la defensa.

Para Nava Negrete y Quiroz Acosta se denomina Recurso administrativo a los “*procedimientos de impugnación* de los actos administrativos, a fin de que los administrados defiendan sus derechos o intereses jurídicos ante la administración, generadora de los *actos impugnados*.”²⁵(énfasis añadido). De Pina define el recurso como un “*Medio de impugnación* de los actos administrativos o judiciales establecidos expresamente al efecto por disposición legal”²⁶(énfasis añadido).

Para Gordillo, los Recursos serían “los remedios o medios de protección del individuo para *impugnar* los actos —*lato sensu*— y hechos administrativos que lo afectan y defender sus derechos frente a la administración”.²⁷(énfasis añadido)

Para García de Enterría y Tomás Ramón Fernández: “En un sentido amplio, el Recurso Administrativo confiere a los administrados la *posibilidad de impugnar una actuación administrativa*; en consecuencia, se aprecia con absoluta claridad su

25 Nava Negrete, Alfonso; Quiroz Acosta, Enrique, “Recursos administrativos”, en Fernández Ruiz, Jorge, *Diccionario de derecho administrativo*, (México: UNAM-Porrúa, 2003), 225.

26 De Pina, Rafael, *Diccionario de Derecho*, (México: Editorial Porrúa, Cuarta edición, 1975), 318.

27 Gordillo, Agustín, “Los Recursos Administrativos”, *Tratado de derecho administrativo y obras selectas*, Tomo 4 (Buenos Aires: Fundación de Derecho Administrativo, F.D.A., 10ª edición, 2010), 1., disponible en <http://www.gordillo.com/pdf_tomo4/capitulo3.pdf>

distinción respecto de las peticiones, las cuales activan la producción de un nuevo acto, mientras que los recursos se encuentran investidos de una *finalidad impugnatoria*, y por lo tanto, suponen preexistencia de un acto administrativo.”²⁸ (énfasis añadido)

Para el Dr. José García Falconí: “El derecho de petición, se ha constituido en fundamento de protección y de garantía para los administrados, quienes a través de dicho mecanismo, pueden exigir el cumplimiento de los deberes del Estado, solicitar protección para sus derechos, pero hay que señalar que si bien la Constitución de la República garantiza este derecho, no debe confundirse con el contenido de lo que se pide, ni con la respuesta de la administración, que son dos cosas completamente diferentes, debiendo anotar que el derecho de petición, *no (sic) de ninguna manera es una prerrogativa que implica una decisión favorable de la administración, de tal manera que no debe entenderse conculcado este derecho, cuando la autoridad responde oportunamente al peticionario, aunque la respuesta sea negativa*; pero se vulnera este derecho de petición, si bien la respuesta es tardía o no hay respuesta [...]”²⁹ (énfasis añadido)

Álvaro Mejía desarrolla el concepto de la impugnación jurídica y manifiesta lo siguiente:

“Impugnación constituye un derecho general y amplio que posee toda persona para buscar que se rectifique una actuación de un ente público, considerada como errónea y lesiva. Existe [...] un *derecho general de impugnación* que deviene en un fundamento jurídico suficiente para perseguir la enmienda de cualquier incorrección administrativa. Este derecho se encuentra previsto tanto en el literal m), del numeral 7, del artículo 76 de la Constitución de la República del Ecuador, norma que ordena que el derecho a la defensa de las personas, incluye su capacidad de recurrir el fallo o resolución en todos los procedimientos en los que se decida sobre sus derechos, cuanto por el artículo 173 del citado cuerpo normativo supremo que ordena que los actos

28 Morales Tobar, Marco, *Manual de Derecho Procesal Administrativo*, (Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones -CEP-, 2010), 447.

29 García Falconí, José, “El derecho constitucional de petición”, *Revista Derechoecuador*, 2011, disponible en: <<http://www.derechoecuador.com/articulos/detalle/archive/doctrinas/derechoconstitucional/2011/02/10/el-derecho-constitucional-de-peticion>>

administrativos de cualquier autoridad del Estado, podrán ser impugnados tanto en la vía administrativa, como ante los correspondientes órganos de la Función Judicial”³⁰

La impugnación es un derecho para el administrado. En palabras de Mejía: esto comporta incluso que el particular está en capacidad de aceptar una actuación pública que, aun contrariando disposiciones normativas, lo lesione, renunciando a su derecho a impugnarla.³¹

La Corte Constitucional de Colombia hace la debida aclaración y distinción entre lo que es el *derecho de petición* y lo que es el *derecho a impugnar*. En la sentencia,³² el actor afirma que se han vulnerado los derechos de petición y debido proceso, mientras en el fallo se reconocen sus pretensiones, sin embargo, la motivación se hace sobre la base del derecho a impugnar, en los siguientes términos:

“...debe aclararse que la interposición del recurso de apelación no puede equipararse a ejercer el derecho de petición, pues este último consiste en presentar peticiones respetuosas a las autoridades para obtener una pronta resolución, mientras que el derecho a impugnar decisiones judiciales o administrativas es una clara manifestación del derecho a litigar, propio del acceso a la justicia. En reciente providencia esta Sala explicó esta tesis, así:

'la interposición del recurso de apelación no puede equipararse a ejercer el derecho de petición. El derecho de petición, consagrado en el artículo 23 de la Constitución Política consiste en presentar peticiones respetuosas a las autoridades por motivos de interés general o particular y a obtener pronta resolución. Esto es muy diferente al derecho de litigar en causa propia o ajena, así lo señala expresamente el artículo 39 del Código Contencioso Administrativo. El litigio es expresión del acceso a la justicia (art. 229 C.P.)

30 Mejía Salazar, *Los Recursos Administrativos, Naturaleza Jurídica y Aplicación en Materia Tributaria*, 7.

31 Mejía Salazar, *Los Recursos Administrativos, Naturaleza Jurídica y Aplicación en Materia Tributaria*, 8.

32 Sentencia No. T-281/98, disponible en: <<http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1998/T-281-98.htm>>

y dentro de ésta ocupa lugar destacado el derecho de interponer recurso contra las providencias que, en sentir del recurrente, no se ajusten a derecho.

Si se trata de actos administrativos, éstos también son susceptibles de recursos, es más, es obligatorio hacerlo para previamente agotar la vía gubernativa y luego acudir ante la respectiva jurisdicción (ordinaria o contencioso administrativa), artículos 62 y 63 del Código Contencioso Administrativo. En efecto, interponer el recurso de apelación o de reposición solo puede hacerse después de que ha habido pronunciamiento.'

No obstante, la jurisprudencia ha sido clara en señalar que la inobservancia de los términos para resolver oportunamente los recursos presentados contra los actos administrativos, transgrede el debido proceso y el derecho al acceso a la justicia. Al respecto, la providencia citada en precedencia, dijo:

'si la decisión tomada (judicial o administrativa) no es del agrado de una de las partes, hay el derecho a impugnarla para que se revoque, modifique o adicione. Esto hace parte del derecho al debido proceso pero no del derecho de petición en sentido estricto.' [...]

Por todo lo anterior [...] existía clara vulneración del derecho al debido proceso y del derecho de acceso a la justicia [...].”³³ (énfasis añadido)

Por su parte, la sentencia dictada por la Primera Sala de lo Civil y Mercantil de la ex Corte Suprema de Justicia³⁴, recogida por el Dr. Marco Morales Tobar en su obra Manual de Derecho Procesal Administrativo, hace una clara diferencia entre el derecho de petición y el derecho de acción, no alude específicamente al derecho de impugnación, sin embargo es importante destacar su contenido; ya que para los magistrados, el derecho de petición es una vía que sirve para formular reclamos a la administración cuando no atiende las necesidades a las que está obligada y para denunciar abusos o formular propuestas para la mejor marcha de la cosa pública. A continuación la transcripción de un extracto:

“ (...) el artículo 23 N° 15 de la Constitución Política de la República dice:

'Sin perjuicio de los derechos establecidos en esta Constitución y en los

33 Sentencia No. T-281/98, disponible en: <<http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1998/T-281-98.htm>>

34 Sentencia No 229-2002 publicada en el Registro oficial No. 43 de 19 de marzo de 2003.

instrumentos internacionales vigentes, el Estado reconocerá y garantizará a las personas los siguientes:.... 15.- El derecho a dirigir quejas y peticiones a las autoridades, pero en ningún caso en nombre del pueblo; y recibir la atención o las respuestas pertinentes, en el plazo adecuado'; ahora bien, el derecho de petición es fundamentalmente de naturaleza político-administrativa, *sirve de vía para formular reclamaciones a la administración pública seccional o nacional por la falta de atención de aquellas necesidades que deben ser atendidas por las mismas, así como a denunciar abusos e incorrecciones y a formular propuestas y sugerencias para la mejor marcha de la cosa pública, tiene dos vertientes: las quejas, que consisten en reclamos por ilegalidades desatenciones y atropellos, y las peticiones, que comprenden las sugerencias de los particulares para el mejor funcionamiento de un servicio público y la solicitud de decisiones discrecionales y graciabiles de la Administración Pública*; la limitación constitucional al derecho de petición se refiere a la hipótesis de que se presenten quejas o peticiones atribuyéndose la falsa calidad de representantes directos del pueblo, suplantando a quienes, de conformidad con nuestro sistema de democracia representativa, han recibido en las urnas el mandato de la ciudadanía. *Con frecuencia se sostiene que el derecho a la acción se fundamenta en el derecho de petición*, pero del examen atento de la Constitución Política de la República, *se concluye que no es así*; en efecto, el derecho a acción, o derecho a la jurisdicción, como con más propiedad se le denomina a partir de los trabajos de Couture, se encuentra reconocido en el artículo 23 N° 7 de la Constitución Política de la República, y siendo parte del derecho al debido proceso y a una justicia sin dilaciones, aparece como la garantía 17 del artículo 24 ibídem que dice: Toda persona tendrá derecho a acceder a los órganos judiciales y a obtener de ellos la tutela efectiva, imparcial y expedita de sus derechos e intereses, sin que en caso alguno quede en indefensión. El incumplimiento de las resoluciones judiciales será sancionado por la ley.”³⁵ (énfasis añadido)

Es decir que en una petición la decisión graciable o discrecional no puede ser la anulación de un acto desfavorable; con el solo pedido y la recepción por parte de

35 Morales Tobar, Marco, *Manual de Derecho Procesal Administrativo*, 448-450.

la autoridad, se agota el derecho de petición generando únicamente para la Administración la obligación de responder motivadamente, no genera como se puede pensar, la obligación de reconocer un derecho. Se ha podido apreciar que para la doctrina, la impugnación es un elemento que caracteriza a los recursos, podemos inferir entonces que la enmienda a través del recurso administrativo es una prerrogativa del particular producto del derecho de impugnación, que obliga a la autoridad no sólo a responder motivadamente sino a corregir, de ser el caso, los efectos del acto u omisión administrativa. García de Enterría y Tomás Ramón Fernández manifiestan que: “Los recursos administrativos son actos del administrado mediante los que éste pide a la propia Administración, la revocación o reforma de un acto suyo o de una disposición de carácter general de rango inferior a la Ley, en base a un título jurídico específico. La nota característica de los recursos es, por lo tanto, *su finalidad impugnatoria* de actos o disposiciones preexistentes que se estiman contrarias a Derecho, lo cual les distingue de las peticiones, cuyo objetivo es forzar la producción de un acto nuevo”³⁶(énfasis añadido)

Sin dejar de considerar el estrecho vínculo y su importancia, el derecho de petición consagrado en el Art. 66 de la Constitución tiene características propias que difieren del derecho de impugnación. En nuestro ordenamiento jurídico, los medios de impugnación y concretamente los recursos administrativos (ordinarios o extraordinarios) son producto del derecho a la defensa consagrado en los artículos 76 numeral 7, letra m) y 173 de la Constitución de la República del Ecuador.

Sobre la base del derecho comparado y el desarrollo doctrinario, la conclusión en cuanto al origen del Recurso como medio de impugnación, es que nace del derecho de impugnación así como del derecho a la defensa. Ese fundamento constitucional³⁷ otorga capacidad procesal al administrado para buscar el remedio o

36 García de Enterría, Eduardo; Fernández, Tomás-Ramón, *Curso de Derecho Administrativo*, Tomo II (España: Thomson Reuters, Duodécima Edición, 2011), 534.

37 Constitución de la República del Ecuador, artículos:

“76.- En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas: [...]

7. El derecho de las personas a la defensa incluirá las siguientes garantías: [...]

m) Recurrir el fallo o resolución en todos los procedimientos en los que se decida sobre sus derechos.”

“173.- Los actos administrativos de cualquier autoridad del Estado podrán ser impugnados, tanto en la vía administrativa como ante los correspondientes órganos de la Función Judicial.”

corrección al acto administrativo que se presume ilegítimo. Por lo tanto, no debe confundirse la petición con el recurso, el derecho de petición no es un cauce adecuado para impugnar un acto firme. El derecho de petición vendría, más bien, a constituir un medio residual³⁸ frente a la ausencia de un procedimiento regular en la normativa. Cuando se trate de un recurso o reclamo que se encuentran plenamente regulados, no es válido afirmar que su ejercicio nace del derecho de petición, el verdadero derecho de impugnación se manifiesta a través de cualquiera de los medios de impugnación que la ley reconozca para realizar efectivo el debido proceso y derecho a la defensa del particular.

3. - DIFERENCIA ENTRE RECURSOS EN VÍA JUDICIAL Y RECURSOS EN VÍA ADMINISTRATIVA.

Debemos advertir, que los recursos en sentido general constituyen garantías para el administrado, y esas garantías son llevadas o conducidas a un procedimiento que a su vez tiene distintas formas: como reclamo, como recurso etc. Lo que quiere decir que cuando analizamos al procedimiento administrativo, está incluida una de sus manifestaciones; éstas vienen a ser los recursos en sentido genérico. Jorge Zavala Egas manifiesta lo siguiente: “El recurso administrativo contiene una impugnación a una regulación administrativa y se constituye en el acto que inicia el procedimiento administrativo impugnativo.”³⁹.

Previo a entrar a la clasificación de los Recursos acorde a la Teoría General del Derecho, es necesaria una nota aclaratoria, y un análisis más detallado en relación a las diferencias entre los recursos, dentro del procedimiento administrativo y dentro del proceso jurisdiccional.

Zavala Egas, a través del pensamiento de Merckl explica que existen diferencias insalvables entre el proceso administrativo y judicial, que se pueden identificar principalmente en la naturaleza y la posición que tiene cada órgano, (lo

38 Cfr. Luna Cervantes, Eduardo, *Diccionario Iberoamericano de Derechos Humanos y Fundamentales*, 3., disponible en: <http://diccionario.pradpi.org/inicio/index.php/terminos_pub/to_pdf/23>

39 Zavala Egas, Jorge, “El Procedimiento Administrativo”, *Revista Jurídica Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales y Políticas de la Universidad de Guayaquil*, (Guayaquil, Edición 22, Director Dr. Roberto Gómez-Lince Ordeñana, 2007), 109.

que García de Enterría y Tomás Ramón Fernández señalan como falta de “independencia del órgano llamado a decidir la controversia”⁴⁰), expone su argumento de la siguiente forma: “El profesor [refiriéndose a Merckl] reconoce que el Derecho procesal administrativo que comprende el procedimiento administrativo pretende, en ocasiones, recoger el modelo del Derecho procesal judicial, pero ello no funciona porque no obstante sus similitudes derivadas del tronco común del que nacen, esto es, el Derecho procesal, existen diferencias insalvables como consecuencia de las diversas finalidades a las que tienden uno y otro y, esencialmente, a la diferente naturaleza y posicionamiento que los órganos tienen y que tales derechos procesales regulan.”⁴¹

Es decir, esa nota diferencial, en primer lugar, tiene relación con la participación de la autoridad administrativa, como órgano que dicta el acto administrativo, y a su vez, como el órgano que resuelve el recurso, García de Enterría y Tomás Ramón Fernández, de igual manera, manifiestan que esa distinción entre recursos en vía judicial y recursos en vía administrativa, recae sobre la condición de la autoridad que dicta la resolución: “Los Recursos Administrativos se interponen ante y se resuelven por la propia administración, que reúne por ello en este caso la doble condición de juez y parte.”⁴²

La segunda disimilitud también se deriva de la mencionada falta de neutralidad de la administración al resolver sus propios actos. Esta diferencia se relaciona a la actividad procedimental (entendida como el trámite que se da al recurso), en donde los aspectos procesales del Recurso administrativo incorrectamente han sido calificados como jurisdiccionales (en vía administrativa debe ser rápido, ágil y flexible), la imprecisión de cierta doctrina queda expuesta de la siguiente manera: “con alguna frecuencia aparecen en algún sector de la doctrina, que, con la mejor voluntad pero con evidente incorrección técnica, califica de jurisdiccionales o cuasijurisdiccionales los poderes que la administración pone en juego al resolver los recursos que se interponen ante ella y la actividad procedimental

40 García de Enterría, Eduardo; Fernández, Tomás-Ramón, *Curso de Derecho Administrativo*, Tomo II, 535.

41 Zavala Egas, Jorge, *El Procedimiento Administrativo*, 99.

42 García de Enterría, Eduardo; Fernández, Tomás-Ramón, *Curso de Derecho Administrativo*, Tomo II, 535.

a que da lugar su interposición.”⁴³ “*Nemo iudex in causa sua*’ a nadie puede reconocerse la condición de juez cuando decide sobre su propia causa, por mucha que sea la semejanza externa siempre faltará un elemento decisivo a la hora de definir y configurar la jurisdicción.”⁴⁴

Es preciso identificar cuáles son los fines que distinguen el procedimiento administrativo (vía recurso) del procedimiento judicial, dado que las citas recogidas no aclaran totalmente su función. La postura que seguimos, afirma que el procedimiento administrativo, además de constituir una garantía de los derechos de los administrados, tiene adicionalmente como función, la de asegurar una pronta y eficaz satisfacción del interés general:

“Mientras que, el procedimiento administrativo, si bien *constituye una garantía de los derechos de los administrados*, no agota en ello su función, que es, también, y muy principalmente, la de asegurar la pronta y eficaz satisfacción del interés general mediante la adopción de las medidas y decisiones necesarias por los órganos de la Administración, *interpretes de ese interés y, al propio tiempo, parte del procedimiento y árbitro del mismo.*”⁴⁵ (énfasis añadido)

Esa misma finalidad resulta para el jurista ecuatoriano Jorge Zavala Egas, el mencionado autor manifiesta que el procedimiento Administrativo (entendido como el contenido del derecho administrativo) permite o hace viable que el Estado satisfaga las necesidades publicas en forma rápida, ágil y flexible, sin dejar de acatar las garantías que tienen los administrados.⁴⁶

En esta parte introductoria a la clasificación general de los recursos, se ha logrado extraer tres aspectos de los recursos en vía administrativa, que no pueden ni deben ser considerados afines a los recursos en vía judicial:

1) Participación de la administración.- La administración participa como juez y parte en la resolución de los recursos administrativos (falta de neutralidad).

43 García de Enterría, Eduardo; Fernández, Tomás-Ramón, *Curso de Derecho Administrativo*, Tomo II, 535.

44 *Ibíd.*, 535.

45 García de Enterría, Eduardo; Fernández, Tomás-Ramón, *Curso de Derecho Administrativo*, Tomo II, 457.

46 Cfr. Zavala Egas, Jorge, *El Procedimiento Administrativo*, 100.

2) Finalidad: El procedimiento administrativo necesariamente debe ser rápido y flexible, (satisfaciendo las necesidades públicas sin descuidar las garantías del administrado).

3) Aspectos procesales.- Vinculados a la distinta finalidad que persigue cada procedimiento. En palabras de García y Fernández, la misión de la Administración es la de “dar pronta y eficaz satisfacción a los intereses generales que tiene confiados”.⁴⁷

Podemos concluir que, en tanto se adviertan estos aspectos en el estudio del procedimiento administrativo, es absolutamente viable que esta investigación se respalde en las fuentes doctrinales y conceptos que están otorgados exclusivamente a los recursos jurisdiccionales. Al contrario, por el carácter formal del proceso judicial sería arriesgado querer implantar características del procedimiento administrativo al ámbito jurisdiccional.

Mientras la característica común constituya llegar a la verdad material, las dos formas de impugnar son valiosas para ejercitar el derecho constitucional a la defensa; por un lado, la vía judicial que se caracteriza por su solemnidad y por otro lado, la vía administrativa que teóricamente es “más flexible y ágil” y que, además, por ser inherente a su función, debe hallar un equilibrio entre la satisfacción del interés general y el respeto a las garantías del particular. En ese sentido tomamos la observación importante que realiza Miriam Ivanega en su análisis del principio del informalismo en el procedimiento administrativo:

“El procedimiento administrativo no puede constituir un camino de exigencias que obstaculicen el ejercicio de los derechos por parte de los administrados. Las formas conforman la juridicidad de la actuación administrativa, coadyuvan a la transparencia y permiten el control de la actuación administrativa. Por ello, el formalismo moderado no puede ser sinónimo de caos procedimental, sino de equilibrio entre el ejercicio de una función administrativa transparente y el derecho de defensa del particular.”⁴⁸

47 García de Enterría, Eduardo; Fernández, Tomás-Ramón, *Curso de Derecho Administrativo*, Tomo II, 536.

48 Ivanega, Miriam Mabel, “El principio del informalismo en el procedimiento administrativo”, *Revista de la Facultad de Derecho, Pontificia Universidad Católica del Perú*, (Lima: 2011), 179., disponible en: <<http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechopucp/article/download/3006/3512>>

Finalmente. Y previo a analizar la clasificación y los distintos atributos de los recursos, para efectos de la investigación, se acoge la clara diferencia que plantea el jurista Agustín Gordillo: “cabe distinguir los recursos del procedimiento administrativo, de los recursos del proceso judicial. Los recursos existentes contra la actividad administrativa se dividen pues en: a) Judiciales (o 'contencioso administrativos,' o simplemente 'jurisdiccionales'); y b) administrativos. Los segundos son los que se desenvuelven dentro del procedimiento administrativo, y se caracterizan pues, porque se tramitan ante las autoridades administrativas (u autoridades no administrativas pero que ejerzan función administrativa), y deben ser resueltos por éstas. Los primeros, naturalmente, son los que se tramitan ante un tribunal de justicia, imparcial e independiente (...)”⁴⁹

4.- CLASIFICACIÓN DE LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS.

Según la teoría General del Derecho, los recursos administrativos pueden clasificarse de distintas maneras, para José Ovalle Favela puede ser en razón de: “1) la generalidad o especificidad de los supuestos que pueden combatir, y; 2) la identidad o diversidad entre el órgano que dictó la resolución impugnada y el que decidirá la impugnación.”⁵⁰ Exacta clasificación propone Alvear: “1. La generalidad de los supuestos que pueden ser combatidos con los Recursos -criterio Material-; y, 2. La identidad o diversidad entre el órgano que dictó la resolución objetada y el que debe decidir sobre la objeción -criterio Jerárquico-.”⁵¹ En el primer caso, por la generalidad de los supuestos que pueden ser combatidos, se los clasifica en: a) *Ordinarios*; y, b) *Extraordinarios*; y, en el segundo caso, en razón de la identidad entre el órgano que la dictó la resolución y el órgano que decide sobre la impugnación, se los clasifica en: a) *Horizontales*; y, b) *Verticales*. Sin embargo la que servirá para los fines de nuestra investigación es la clasificación de la generalidad o especificidad de los supuestos que se pueden combatir, con las categorías de recursos administrativos *Ordinarios* y *Extraordinarios*.

49 Gordillo, Agustín, “Teoría General del Derecho Administrativo”, *Tratado de Derecho Administrativo y Obras Selectas*, Tomo 8 (Buenos Aires: Fundación de Derecho Administrativo, F.D.A, 1ra. Edición, 2013), 489-490., disponible en: <http://www.gordillo.com/pdf_tomo8/capitulo14.pdf>

50 Ovalle Favela, José, *Los medios de impugnación en el Código Procesal Civil del Distrito Federal*, (Mexico: Universidad Autónoma de México UNAM, 1977), 302. disponible en: <<http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/facdermx/cont/105/dtr/dtr13.pdf>>

51 Alvear Macías, Jorge, *Estudio de los Recursos en el Proceso Civil Ecuatoriano*, (Guayaquil: Editorial Edino, 1991), 22.

4.1.- Recursos Ordinarios y Extraordinarios.

Para Hernando Morales Molina: “pueden ser divididos en ordinarios y extraordinarios. Los primeros se denominan así “porque a través de ellos se busca enmendar los errores de cualquier tipo que aparezcan en las providencias judiciales; y los son extraordinarios, porque sólo pueden fundarse en causales específicas, y constituyen no el nuevo examen de la cuestión, sino la acusación de la sentencia para abolirla con base en determinadas causales”⁵²

Jaime Flor Rubianes expone la clasificación general de los Recursos: “1. Ordinarios: hállanse previstos para los casos corrientes y tienen por objeto reparar cualquier irregularidad procesal (error in procedendo), error de juicio (error in iudicando) o de interpretación de una norma sustantiva. El recurso de apelación, tiende a subsanar cualquier error en el juzgamiento. (...)

2. Extraordinarios: Se conceden con carácter excepcional en cuestiones específicamente determinadas por la ley. Son recursos extraordinarios: el de inaplicabilidad de la ley, el de inconstitucionalidad, el de casación, el de hecho y el de revisión.”⁵³

Como ha quedado señalado, existen las peticiones en vía administrativa o gubernativa que nacen del derecho de petición. Este derecho se agota con el acuse de recibo de la autoridad y en la postura tradicional, la administración es libre de iniciar o no el procedimiento administrativo⁵⁴; y, por otro lado proceden también, las reclamaciones o impugnaciones que nacen del derecho a la defensa, categoría en la cual se encuentra los recursos administrativos (ordinarios y extraordinarios).

La revisión posee características particulares que están enmarcadas en el cumplimiento de ciertos requisitos para su admisión a trámite. Para Hernando Morales Molina, el carácter extraordinario del recurso no depende de que sólo pueda

52 Morales Molina, Hernando, *Curso de Derecho Procesal Civil*, (Bogotá: Editorial ABC, Décima Edición, 1988), 577., citado por Adolfo Rivas, “Aportes para una teoría de la impugnación”, *Revista del Instituto Colombiano de Derecho Procesal, Volumen 9*, (Colombia: 1990), 208., disponible en: <<http://www.icdp.org.co/revista/articulos/9/AdolfoRivas.pdf>>

53 Flor Rubianes, Jaime, *Teoría General de los Recursos Procesales*, 2-3.

54 Nota: Al mencionar la postura tradicional hacemos referencia al caso español anterior a la reforma legal del 2001, en el ejemplo citado por estos autores comentan de la existencia de un plazo de 3 meses para dar respuesta a las peticiones que han sido admitidas.

Cfr. García de Enterría, Eduardo; Fernández, Tomás-Ramón, *Curso de Derecho Administrativo*, Tomo II, 503.

acudirse a él luego de agotados los recursos ordinarios, sino que se acusa por causales específicas⁵⁵; en el mismo sentido para el Dr. José Vicente Troya, se trata de un recurso extraordinario, por cuanto se lo puede incoar contra actos firmes o resoluciones ejecutoriadas, en base a causales preestablecidas por la ley.⁵⁶ Para Mejía, el carácter extraordinario de la revisión “se configura plenamente en materia administrativa, en tanto en cuanto la Ley no obliga a la Administración a acoger el pedido del particular”⁵⁷, criterio que no compartimos pero consideramos necesario exponerlo.

En su función como “remedio” o medio de impugnación el carácter *extraordinario* es fundamental, sobre todo en lo que se refiere a la admisibilidad del recurso y la valoración de prueba; sin embargo, se considera apropiado que este tema se lo aborde con mayor profundidad al estudiar en el tercer capítulo el control de legalidad en sede administrativa y la idoneidad de la “revisión” como mecanismo de tutela del interés público.

55 Cfr. Morales Molina, Hernando, “Los recursos ordinarios y extraordinarios”, *Revista del Instituto Colombiano de Derecho Procesal*, volumen No. 5, (Colombia: 1986), 10., disponible en: <http://www.icdp.org.co/revista/articulos/5/HernandoMoralesMolina.pdf>

56 Troya, José Vicente; *Manual de Derecho Tributario*, (Quito- Ecuador: Corporación de Estudios y Publicaciones -CEP-, 2014), 295-296.

57 Mejía Salazar, *Los Recursos Administrativos, Naturaleza Jurídica y Aplicación en Materia Tributaria*, 81.

CAPITULO II.

PROBLEMAS JURÍDICOS EN EL EJERCICIO DE LA POTESTAD EXTRAORDINARIA DE REVISIÓN.

1.- GENERALIDADES.

En la doctrina, por el momento, no existe mayor discusión cuando se manifiesta que el Recurso es un medio de impugnación de los actos administrativos o resoluciones judiciales, no obstante, podemos repasar brevemente esas ideas, el tratadista Couture sobre los Recursos expone lo siguiente: “son, genéricamente hablando medios de impugnación de los actos procesales”. Según este autor, “realizado el acto, la parte agraviada [...], tiene dentro de los límites que la ley le confiere, poderes de impugnación destinados a promover la revisión del acto y su eventual modificación”.⁵⁸ El mexicano Hector Fix-Zamudio manifiesta que: “El Recurso administrativo constituye una impugnación, dentro de la esfera de la administración, a través de la cual, el particular afectado puede oponerse a un acto o resolución de carácter administrativo, a través de un procedimiento en el que la misma autoridad, u otra jerárquicamente superior, decide de manera autocompositiva o a través de la autodefensa, la controversia respectiva por conducto de lo que también se ha calificado como “autotutela de la administración”.⁵⁹ Y por su parte, Mejía se alinea con el pensamiento de los autores que consideran: “que tanto en vía judicial, cuanto en administrativa, el derecho general de *impugnar* los actos de la autoridad pública se encuentra instrumentado principalmente a través de los Recursos”.⁶⁰

De la clasificación general de los Recursos administrativos aceptada por la mayor parte de la doctrina, hay que asimilar tres aspectos: 1) concepto general; 2) clasificación; y, 3) fundamento constitucional. En el orden indicado, el Recurso es un medio de impugnación; los recursos se pueden clasificar según la generalidad o

58 Couture, Eduardo, *Fundamento del Derecho Procesal Civil*, (Buenos Aires: Depalma, tercera edición, 1997), 339-340.

59 Fix-Zamudio, Héctor, “Introducción al Estudio de los Recursos Administrativos” en *Estudios de Derecho Público Contemporáneo*, (Mexico: Fondo de Cultura Económica UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Primera Edición, 1972), 68.

60 Mejía Salazar, *Los Recursos Administrativos, Naturaleza Jurídica y Aplicación en Materia Tributaria*, 13.

especificidad de los supuestos que combaten en ordinarios y extraordinarios; y, se debe tener presente que además de los principios que rigen el procedimiento administrativo, la base constitucional de los Recursos está regulada en los artículos 76 numeral 7, letra m) y 173 de la Constitución de la República del Ecuador.

En esta parte de la investigación, serán tratados con mayor profundidad los problemas inherentes al procedimiento de revisión en materia tributaria; en particular, se analizará su vínculo con la naturaleza jurídica del “recurso” como concepto amplio, con el fin de encontrar argumentos que nos permitan verificar si, en materia tributaria, su esencia y función fueron afectadas a raíz de los fallos de triple reiteración.

2.- RECURSO DE REVISIÓN.

2.1.- Perspectiva Comparada.

Salvando las diferencias ya expuestas entre proceso judicial y procedimiento administrativo, se puede afirmar que tanto la vía administrativa como la judicial son instancias que garantizan que la actuación de la administración esté sometida a un marco de legalidad. Las dos vías plantean límites a los actos reglados y discrecionales, y su función finalmente es establecer la verdad material.

Conscientes de que el proceso judicial y el procedimiento administrativo parten de un tronco común, se iniciará este estudio comparativo abordando las restricciones impuestas al ejercicio de este recurso extraordinario en Colombia. Consideramos factible usar a un recurso jurisdiccional como instrumento de análisis, pues, como es posible observar a continuación, la conclusión a la que llegan los fallos jurisprudenciales, lejos de oponerse o alterar las características y naturaleza del recurso de revisión *administrativo*, aportan considerablemente a esta investigación.

La Corte Constitucional de Colombia en la sentencia C-269 de 1998, declaró inexecutable una norma del Código de Procedimiento Civil que excluía de la posibilidad de acudir al recurso extraordinario de revisión (Recurso que se interpone en sede jurisdiccional) a las sentencias dictadas por los jueces municipales en única instancia con los siguientes argumentos:

“La Corte recordó, en primer lugar, que 'el recurso de revisión fue estatuido como un mecanismo excepcional contra la inmutabilidad de la cosa juzgada, por la ocurrencia de hechos y conductas contrarios a derecho que, una vez configurados, desvirtúan la oponibilidad de la sentencia, y por ende, la seguridad jurídica que le sirve de fundamento, al carecer de un elemento esencial: la justicia que debe inspirar toda decisión judicial. *Su finalidad es, (...) restablecer la buena fe, el debido proceso, el derecho de contradicción y la cosa juzgada, entre otros. Por esta razón, se ha dicho que más que un recurso, es un verdadero proceso.*'

En segundo lugar, la Corte examinó las distintas causales que hacían viable el recurso extraordinario de revisión en los procesos civiles, y encontró que no existía justificación para excluir a las sentencias de única instancia dictadas por los jueces municipales. Dijo entonces lo siguiente:[...]

La naturaleza misma de estas causales, hace que ellas puedan configurarse en cualquier clase de proceso, independientemente de su cuantía o trámite. Por tanto, no encuentra la Corte que exista un principio de razón suficiente, que justifique que una norma como la acusada, excluya a determinadas sentencias de ser revisadas mediante este recurso extraordinario, a pesar de haberse configurado una de las causales analizadas.

Nada más contrario a derecho que admitir que, a pesar de que una decisión fue adoptada con fundamento en pruebas falsas (testimonios, documentos, pruebas periciales, etc.), o en contradicción del debido proceso, por mencionar alguna de las causales de revisión, no pueda ser objeto de este mecanismo excepcional, creado precisamente para hacer justicia (...).⁶¹ (énfasis añadido)

La jurisprudencia ha hecho buenas referencias respecto de la naturaleza extraordinaria de las causales, encontrando precisamente en el carácter extraordinario la justificación para que éstas se puedan configurar en cualquier clase de proceso. En

61 Sentencia C-269 de 1998, disponible en: <<http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2009/C-520-09.htm>>

otra resolución⁶², la Corte Constitucional de Colombia declaró inexecutable la norma contenida en el artículo 57 de la Ley 446 de 1998, que impedía que las sentencias ejecutoriadas de primera o segunda instancia de los Juzgados Administrativos y las de primera instancia de los Tribunales Administrativos, fueran “pasibles” del recurso extraordinario de revisión. En extracto los argumentos de inconstitucionalidad que la Corte expone, son los siguientes:

“[...] 4. EL RECURSO EXTRAORDINARIO DE REVISIÓN EN LA JURISPRUDENCIA COLOMBIANA [...]

4.2. En la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia, también se ha perfilado la fisonomía propia del recurso extraordinario de revisión, como excepción a la cosa juzgada, a través del cual es posible volver sobre asuntos respecto de los cuales existe sentencia ejecutoriada, *cuando ésta ha sido proferida con violación del derecho de defensa, o con respaldo en medios probatorios luego descalificados por la justicia penal*. “Base fundamental del orden jurídico y garantía de los derechos ciudadanos es la inmutabilidad de la sentencia ejecutoriada, que los legisladores han reconocido y aceptado mediante la consagración positiva del principio de cosa juzgada. Fundado en la presunción de legalidad y acierto que ampara al fallo definitivo, el anterior postulado no es sin embargo, absoluto: razones de equidad impulsan a exceptuar de él las sentencias proferidas en procesos en los cuales faltaron los elementos esenciales para la garantía de la justicia. *Con este fundamento aparece, consagrado por el derecho positivo como remedio que se endereza a quebrantar la fuerza de la cosa juzgada, el recurso de revisión, cuya finalidad es pues invalidar por injusta una sentencia firme, para que por consiguiente la jurisdicción pueda considerar nuevamente el litigio planteado en proceso anterior y fallarlo con arreglo a derecho*”. (énfasis añadido)

62 Sentencia C-520/09, *Libertad de configuración legislativa en materia procesal-alcance / Libertad de configuración legislativa en materia procesal-límites*, disponible en: <<http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2009/C-520-09.htm>>

[...]

5. Restringir el recurso extraordinario de revisión en la jurisdicción contencioso administrativa a las sentencias ejecutoriadas dictadas por (...) en única o segunda instancia, desconoce los derechos a la igualdad y al acceso a la justicia

5.2 [...]

En todos los eventos previstos en el artículo 188 CCA, se garantiza al perjudicado con una sentencia que desconoce la justicia material, la posibilidad de acceder a la justicia y obtener la protección de sus derechos. Tal como lo ha señalado esta Corporación en distintas oportunidades, el recurso extraordinario de revisión constituye *un desarrollo armónico del derecho a acceder a la administración de justicia*. Así, ha sido puesto de presente por la Corte al señalar que “[e]l artículo 229 de la Constitución Política consagra expresamente el derecho de acceso a la administración de justicia, también llamado *derecho a la tutela judicial efectiva*, el cual se traduce en la posibilidad reconocida a todas las personas residentes en Colombia de poder acudir en condiciones de igualdad ante los jueces y tribunales de justicia, para propugnar por la integridad del orden jurídico y por la debida protección o el restablecimiento de sus derechos e intereses legítimos, con estricta sujeción a los procedimientos previamente establecidos y con plena observancia de las garantías sustanciales y procedimentales previstas en las leyes.

En estos eventos ha señalado la Corte que si bien el legislador goza de un amplio margen de configuración al regular el derecho de acceso a la justicia, la garantía efectiva de tal derecho impone 'la necesidad de que el ordenamiento jurídico consagre las acciones y los recursos necesarios para garantizar a las personas la posibilidad de resolver ante los jueces las situaciones que las afecten, a la luz del ordenamiento jurídico. *Este componente del derecho de acceso se refiere no sólo a la necesidad de que se establezcan los mecanismos*

judiciales adecuados para la solución de las distintas controversias, sino que comprende la garantía de que tales mecanismos habrán de estar al alcance de todos aquellos que en un momento dado requieran acudir a los mismos, sin que se presenten exclusiones injustificadas'.

La disposición cuestionada niega la posibilidad a quien se ha visto perjudicado con una sentencia fundada en pruebas o hechos fraudulentos o erróneos, de obtener la tutela judicial efectiva. *Las causales que dan lugar al recurso extraordinario de revisión en lo contencioso administrativo, pueden configurarse en cualquier clase de proceso cuya naturaleza permita su ocurrencia.* No obstante, la norma cuestionada excluye del recurso de revisión ciertas sentencias, sin que tal exclusión tenga justificación constitucional.

Igualmente, tampoco resulta compatible con el derecho a la igualdad y al acceso a la justicia, que se exija la interposición de un recurso de apelación como condición procesal para acceder al recurso extraordinario de revisión. (...)

Por tanto, no encuentra la Corte que exista un principio de razón suficiente, que justifique que una norma como la acusada, excluya a determinadas sentencias de ser revisadas mediante este recurso extraordinario, a pesar de haberse configurado una de las causales analizadas, y en esa medida *resulta contraria al derecho a acceder a la justicia, al derecho a la igualdad y al debido proceso.*

[...]

Por lo anterior, esta Corporación declarará inexecutable parte del artículo 57 de la Ley 446 de 1998.”⁶³ (énfasis añadido)

A partir de este dictamen se hace factible la admisión del recurso extraordinario de revisión: (i) las dictadas por las Secciones y Subsecciones de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado; (ii) las dictadas en única, primera o segunda instancia por los Tribunales Administrativos y (iii) las

63 Ibid., Sentencia C-520/09.

dictadas en primera o segunda instancia por los Jueces Administrativos, cuya naturaleza permita la interposición de tal recurso.

La sentencia de la Corte Constitucional analiza la limitación que tiene el particular de acceder, por medio del Recurso Extraordinario de Revisión, a determinadas resoluciones en las que se han configurado alguna de las causales establecidas por la Ley; finalmente los magistrados, argumentando que la medida restrictiva “*resulta contraria al derecho a acceder a la justicia, al derecho a la igualdad y al debido proceso*” deciden eliminar el impedimento jurídico y reconocer el derecho a interponer este recurso extraordinario en contra de sentencias de los distintos tribunales administrativos. Vale recordar que la Revisión en Colombia, es un recurso jurisdiccional, empero de esta característica y el rigor predominante en la vía judicial, los fallos constitucionales reivindican garantías y eliminan las restricciones para el ejercicio de este mecanismo impugnatorio, obviando incluso su carácter formal. Aplicando la misma lógica dentro del procedimiento administrativo -que por principio básico es más ágil y flexible que el judicial-, serían cuestionables los fundamentos contenidos en los fallos de triple reiteración, que han llevado en nuestro ordenamiento jurídico a implantar limitaciones contra los administrados para el ejercicio de la revisión como un verdadero recurso administrativo en materia tributaria (con todos sus efectos).

Para llegar a la conclusión de que la revisión tributaria no constituye un recurso administrativo, se puede apreciar en la jurisprudencia ecuatoriana, que las sentencias acogen criterios similares a los de la doctrina española. El mejor ejemplo es el análisis que hacen los Juristas españoles Eduardo García de Enterría y Tomás Ramón Fernández sobre el Recurso de Revisión; éstos manifiestan que: “constituye en principio, *más que un recurso propiamente dicho*, un remedio excepcional frente a ciertos actos que han ganado firmeza, pero de cuya legalidad se duda en base a datos o acaecimientos sobrevenidos con posterioridad al momento en que fueron dictados”.⁶⁴ (énfasis añadido).

Valorando en contexto, se puede entender que García y Fernández en su estudio, relativizan el carácter de “recurso”, con la intención de resaltar que, la

⁶⁴ García de Enterría, Eduardo; Fernández, Tomás-Ramón, *Curso de Derecho Administrativo*, Tomo II, 561.

interposición de este medio de impugnación de carácter extraordinario, se da excepcionalmente por causales específicas. Se debe advertir que estos autores examinan a la *revisión* desde su propia realidad legislativa; prueba de ello es su afirmación de que el Recurso Extraordinario de Revisión “constituye una duplicación innecesaria de la acción de nulidad”⁶⁵ -en la normativa tributaria ecuatoriana no existe un recurso administrativo de nulidad-⁶⁶; se debe considerar que, a diferencia de lo que sucede en nuestro país, en materia administrativa dentro del recurso extraordinario de revisión se configura el silencio administrativo negativo. (En España existen tanto el efecto estimativo como el desestimativo).

Es necesario tener presente además, que en el caso español para resolver los reclamos interpuestos en contra de actos de naturaleza fiscal, es competente un órgano administrativo independiente del órgano administrativo de gestión [en nuestra legislación: “*la gestión tributaria, (...) supone la emisión de actos y procedimientos administrativos. (...) se encuentran desarrollados en los artículos 7, 8 y 9 del Código Tributario*”⁶⁷-] a través de la denominada vía económico-administrativa; y finalmente, no hay que olvidar que, como en muchas legislaciones en vía administrativa, en España existe más de un recurso ordinario, a los que se debe acudir obligatoriamente, porque es un presupuesto de la vía jurisdiccional agotar la vía administrativa.

En cada sistema procesal hay particularidades, por ello, cuando se cite cierta doctrina, los conceptos deben interpretarse de forma integral y desde una realidad jurídica propia. De no acoger con mayor rigurosidad los conceptos y cuestionamientos de la doctrina internacional, como ocurre con el ejemplo citado, se pueden presentar los problemas que hoy en día tenemos.

65 Ibid. 561.

66 Nota: “*cabe señalar que pese a lo común que resulta escuchar el concepto Recurso de Nulidad, tal instituto no se encuentra previsto en nuestra normativa civil ni administrativa. En efecto, tanto el Código Civil –Artículos 98, 99, 120, 123, 1367, 1368, 1369 y 1485–, el Código de Procedimiento Civil –Artículo 301–, el Código Orgánico Tributario –Artículo 162– y Ley de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa –Artículo 63-C–, se refieren a una Acción de Nulidad. Sólo en materia penal, el Código de Procedimiento Penal –Artículo 332– establece un Recurso de Nulidad.*”
Mejía Salazar, *Los Recursos Administrativos, Naturaleza Jurídica y Aplicación en Materia Tributaria*, 23.

67 Troya, José Vicente, *Derecho Formal o Administrativo Tributario*, (Quito-Ecuador: folleto de maestría, Programa de Derecho Tributario, Maestría en Derecho, mención Derecho Tributario, 11 de enero a 26 de marzo de 2010), 6.

En la doctrina española, encontramos una nota interesante respecto de la vía del Recurso Económico-Administrativo, en donde, por la especialidad de la materia fiscal desde los orígenes mismos del sistema constitucional español, se exceptuó de la implantación de la unidad de fueros jurisdiccionales a los de la Hacienda Pública y en reforma vigente desde el 2004, en materia tributaria y económica se separa: la actividad de gestión (determinación y recaudación de impuestos), de la actividad de resolución de Recursos a través de la Vía Económico-Administrativa. Notamos que en materia de Recursos, en el ordenamiento jurídico español se han reconocido las complejas necesidades de la materia; existen Tribunales que en sentido estricto son órganos administrativos independientes, logrando así separarse de los órganos gestores de la Administración, y facilitando la “jurisdiccionalización” del procedimiento⁶⁸. Lo que implica que: “Las reclamaciones económico-administrativas son, pues, verdaderos recursos administrativos, aunque de carácter especial; los Tribunales Económico-Administrativos, verdaderos órganos de la Administración; sus miembros verdaderos funcionarios y no jueces; sus resoluciones actos administrativos puros y simples, impugnables en último término, como todos los demás, a través del recurso contencioso-administrativo.”⁶⁹

Respecto de la especialidad de los procedimientos, hay una crítica a la rama tributaria que plantea el jurista ecuatoriano Jorge Zavala Egas: “(...) esta especialidad de los procedimientos en razón de la especialidad de las materias es la que atenta contra la unidad del procedimiento administrativo y, lo que es más, en el Ecuador al menos, impide la construcción de un régimen jurídico unitario en cuanto a recursos o al silencio administrativo, no siquiera para los procedimientos impugnativos en el mismo ámbito tributario, por eso la disimilitud de recursos en el ámbito tributario general y en el especial aduanero.”⁷⁰

Nuestro criterio es muy parecido al del jurista ecuatoriano, salvando únicamente que, en la rama tributaria, estamos a favor de la especialización por materias tanto en el aspecto formal como en el material. Compartimos plenamente la preocupación del Dr. Zavala, pues esa especialización en la rama tributaria ha sido

68 Cfr. García de Enterría, Eduardo; Fernández, Tomás-Ramón, *Curso de Derecho Administrativo*, Tomo II, 566-569.

69 García de Enterría, Eduardo; Fernández, Tomás-Ramón, *Curso de Derecho Administrativo*, Tomo II, 569.

70 Zavala Egas, Jorge, *El Procedimiento Administrativo*, 106.

mal aplicada, consideramos que los jueces se han extralimitado al quitar la categoría de recurso a la revisión y sus efectos, conforme pretendemos explicar más adelante.

2.2.- Problema del “Recurso de Revisión” en la Jurisprudencia.

Antes de entrar al análisis, es pertinente recalcar que, una interpretación restringida de la *revisión* como facultad exclusiva de la máxima autoridad, presenta el riesgo de sacrificar la función de control de legalidad y la garantía de protección que a través de este recurso podría tener cualquier individuo frente a un acto ilegítimo; es la intención de esta parte de la investigación, identificar los vacíos y problemas en los argumentos que contienen los distintos fallos jurisprudenciales.

Hay aspectos de la revisión que han sido más profundizados que otros -muy poco se ha dicho, por ejemplo, sobre el alcance de las causales- posiblemente, porque en nuestro país ningún recurso administrativo constituye un presupuesto o requisito previo para impugnar judicialmente. En el escenario jurisdiccional y administrativo nacional, se mantiene cierta ambigüedad en los argumentos de que la revisión constituye exclusivamente una facultad de la máxima autoridad, y en las resoluciones jurisprudenciales, hace falta mayor explicación que sustente que no es uno de los medios de impugnación con que cuenta el administrado.

En el ordenamiento jurídico tributario ecuatoriano, existe un inconveniente de orden práctico, que impide acoger los parámetros y conceptos de la clasificación de los recursos en razón de la generalidad o especificidad de los supuestos que pueden combatir, y, que permitiría ubicar a un “recurso administrativo” como ordinario o extraordinario; el problema radica en el criterio jurisprudencial que no considera a la revisión como un medio de impugnación, y por tanto, el particular afectado por una actuación ilegal de la administración tributaria, no es titular de un verdadero derecho o prerrogativa que se derive del derecho a impugnar por vía de Recurso administrativo.

Los criterios de la Sala Especializada de lo Fiscal desconocen por completo la condición de Recurso Administrativo, argumentando que:

“La revisión conforme lo ha sostenido reiteradamente esta Sala, en el fallo de triple reiteración que constituye precedente jurisprudencial obligatorio de conformidad con lo dispuesto por el Art. 19 de la Codificación de la Ley de

Casación, aunque *impropiamente ha sido denominada como recurso*, es una actividad o facultad oficiosa de la administración, de carácter extraordinario. Resulta *privativo* de la Administración Tributaria, a su sola opción y discreción, el rever sus propios actos que han causado ejecutoria, todo esto, bajo un sentido de control y fiscalización de la legalidad de sus actuaciones. Es cierto que esta opción revisora de la administración puede ser tomada de oficio, o sugerida por otras instituciones y aún por cualquier persona directamente afectada, pero esto último, en forma alguna, cambia *la naturaleza intrínseca del recurso de revisión de acto privativo discrecional y optativo de la administración.*⁷¹ (énfasis añadido)

El artículo 143 del Código Tributario de forma expresa, señala que el particular plantea el recurso “por insinuación” y la Sala manifiesta que la opción revisora “sugerida” por cualquier persona afectada, no cambia la naturaleza del Recurso de Revisión como acto optativo de la administración, negando en primer lugar, la legitimación⁷² del administrado para proponer el inicio de un proceso de revisión, es decir la capacidad de interponer el recurso; y, en segundo lugar restringiendo los efectos que pueden resultar de este procedimiento administrativo, una vez admitido el recurso.

Por esta forma de concebir a la revisión, aparece la principal interrogante: ¿Cuál o cuáles son los argumentos que impiden que el “Recurso de Revisión” tributario regulado en el artículo 143 del CT, no pueda encajar dentro de la clasificación de la teoría General del Derecho?. Y la respuesta la podemos encontrar en los siguientes fallos: La resolución No. 7-2000, publicada en el Registro Oficial 327 de 16 de mayo de 2001; 77- 1999, publicada en el Registro Oficial de 52 de 1 de

71 Resolución 107- 2000 de la Sala Especializada de lo Fiscal, conformada por los Ministros Jueces: José Vicente Troya, Jorge Eduardo Jaramillo Vega, Hugo Larrea Romero, publicada en el Registro Oficial 389 de 1 de noviembre de 2006.

72 Nota: “Debe distinguirse el interés legítimo lesionado que habilita a una persona a ser parte recurrente o impugnante en un procedimiento administrativo o judicial, de la ilegitimidad de la conducta misma que se impugna. Una cosa es la infracción al ordenamiento que el acto tenga y otra los efectos que ocasiona a quienes sean afectados. Puedo estar afectado y tener legitimación (standing) para impugnar, pero puede ser legítima la conducta en cuestión y no tener yo derecho a su cese, aunque sí a tramitar esa petición que será denegada en cuanto al fondo, no a la forma para pedirlo”. Véase: Gordillo, Agustín, “La defensa del usuario y del administrado”, *Tratado de Derecho Administrativo y obras selectas*, Tomo 2 (Buenos Aires: Fundación Derecho Administrativo, F.D.A., 10ª ed., Dir: Dos Santos, Marcelo, 2014), 182., disponible en: http://www.gordillo.com/pdf_tomo2/capitulo4.pdf

abril del 2003; y 70-2000, sentencia publicada en el Registro Oficial 53 de 2 de abril de 2003, y se resume en el fallo 107-2000, que de forma textual manifiesta:

“Es de anotar que aún en el supuesto de que sea insinuada por los particulares, no es obligatorio de la máxima autoridad tributaria el concederla, lo cual corrobora su calidad de actividad oficiosa. Finalmente cabe agregar que el plazo de resolver el recurso de revisión, es muy superior al previsto en el Art. 21 de la Ley 05. En consecuencia, el efecto de aceptación tacita que el artículo 21 de la Ley 05 concede al silencio administrativo, *no es aplicable* ni a la revisión promovida de oficio ni a la revisión instaurada a instancia del particular directamente afectado, conforme lo ha resuelto esta Sala, entre otros en los Recursos 7-2000 [...] por cuanto la revisión *no es un recurso administrativo*”⁷³ (énfasis añadido)

Esta jurisprudencia en materia tributaria, ha modificado los aspectos básicos de la naturaleza de este Recurso Extraordinario, desde la obligatoriedad de la admisión de la Revisión ⁷⁴; hasta el cambio más radical -por su impacto en el ámbito procesal administrativo-, que constituye el menoscabo de su calidad de recurso⁷⁵; que a su vez provoca la pérdida de los efectos que se generan dentro de un procedimiento administrativo en vía de recurso (v.gr.: no suspende la acción de cobro, no se configura el silencio administrativo).

El tribunal, conformado por los magistrados: Dr. José Vicente Troya, Dr. Jorge Eduardo Jaramillo Vega y Dr. Hugo Larrea Romero, sostiene que el Recurso de Revisión “*impropiamente ha sido denominado como recurso*”⁷⁶, esa conclusión obliga a interpretar que, cuando el legislador incorporó esta institución jurídica en nuestra normativa tributaria, cometió un error al asimilar como un Recurso a la Revisión. Ese criterio en la práctica está siendo aplicando dentro de la vía

73 Resolución 107-2000, Registro Oficial 389, de 1 de noviembre de 2006.

74 Resolución de Procesamiento de Jurisprudencia No. Resolución de 25 de noviembre de 2009 Registro Oficial 93 de 22-XII-2009.

Sentencias: 148-2007 de 03 de abril del 2009, en el juicio seguido por Miriam Rosario Castro García en contra del Servicio de Rentas Internas; 26-2009 de 26 de mayo del 2009, en el juicio seguido por Ángel Patricio Hidrobo Estrada, Gerente General y representante Legal de Comercial Hidrobo Cía. Ltda. HIDROCOM en contra del Servicio de Rentas Internas; y, 25-2009 de 22 de junio del 2009, en el juicio seguido por Luís Fernando Hidrobo Estrada, Gerente General y representante legal de EQUINORTE S. A. en contra del Servicio de Rentas Internas.

75 *Ibíd.*, Resolución 107-2000.

76 *Ibíd.*, Resolución 107-2000.

administrativa, lo cual ha provocado que, a partir de los citados fallos, el debate de la verdadera naturaleza de esta institución y su verdadero carácter de recurso o facultad, se mantenga.

A diferencia de un proceso heterocompositivo, en el que una autoridad independiente -juez- está facultada para decidir, dentro del trámite e inicio de la revisión no interviene un tercero imparcial, pues se trata de un “procedimiento” autocompositivo, es decir, la propia administración decide sobre el acto que dictó previamente, por lo tanto este trámite administrativo tiene dos actores: la autoridad tributaria que dicta el acto y la persona natural o jurídica que sufre sus efectos; persona que en nuestro sistema jurídico ha perdido su capacidad como elemento subjetivo del procedimiento administrativo, pues se entiende que al tratarse de una facultad exclusiva, el único legitimado para iniciar y tramitar el recurso es la máxima autoridad. En la legitimación entendida como la capacidad y el derecho de interponer e iniciar el recurso administrativo, es donde la jurisprudencia genera otra confusión, pues, no se hace una clara diferenciación entre el *inicio* de la revisión y la *admisión* del recurso; éstas son dos cuestiones jurídicamente distintas.

El Dr. Ignacio Vidal Maspons, relata cronológicamente, que las reformas suscitadas en materia tributaria, iniciadas con el “código fiscal” desde 1959 y posteriormente en 1975, finalmente se incorporaron, con otras reformas, en la codificación del Código Tributario publicada en el Registro oficial No. 38 de 14 de junio de 2005; éstas, entre otras disposiciones, eliminan definitivamente el principio “*solve et repete*”. Con la reforma de 1975, codificada en el 2005, se crea, como una novedad, el “recurso de revisión”, sobre el cual resalta la intervención de una comisión interinstitucional redactora del código, conformada exclusivamente por funcionarios públicos, Magistrados del Tribunal Fiscal, de la Contraloría General de la Nación (ahora “del Estado”), Ministerio de Economía y Dirección de Rentas (Ahora SRI) que manifiesta: ⁷⁷

“En la fase administrativa, se crea un recurso que en doctrina se califica de extraordinario y se denomina de REVISIÓN, que halla su justificación en la

⁷⁷ Cfr. Vidal Maspons, Ignacio, “El Recurso Administrativo de Revisión y el Proceso de Ejecución”, en *Memorias, VIII Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario*, (Quito: Cevallos Editora Jurídica, 2007), 140.

potestad de auto-control de la legalidad que corresponde a la Administración y cuyo fundamento radica en los excepcionales motivos en que se apoya, lo cual justifica que pueda interponerse incluso a costa del fundamental postulado de la intocabilidad de los actos administrativos firmes y precisamente teniendo como presupuesto un acto firme, es decir contra lo que no es dable ningún otro tipo de recurso administrativo; advirtiendo que la interposición se realiza únicamente en cierto tiempo y ante la Máxima Autoridad de la Administración Tributaria correspondiente (...)"⁷⁸

Antes de la reforma, la estructura del recurso tenía *sindéresis* en sus disposiciones legales y estaba acorde con la doctrina, para Vidal, con la expedición de la Ley de Reforma Tributaria del 2001 (suplemento del R.O. 325 del 14 de mayo de 2001) se rompió con la unidad de pensamiento doctrinal respecto del recurso de revisión que hasta esa fecha existía; se "legisló al apuro", cambiando el criterio de que ya no era un "recurso", sino meramente un "proceso de revisión"; y finalmente, no se realizaron todos los cambios necesarios para armonizar las disposiciones legales, lo cual, para Vidal, trajo como consecuencias, ciertas incoherencias que todavía subsisten.⁷⁹

Además de la importante opinión de Vidal Maspons en cuanto a las reformas legislativas, queremos exponer otra postura que corrobora la falta de precisión en los fallos jurisprudenciales. Posteriormente en el año 2009, mediante resolución de procesamiento de jurisprudencia⁸⁰ suscrita por el pleno de la Corte, se manifiesta una clara contradicción a los argumentos de la Resolución 107-2000 que ubican al Recurso de Revisión como "acto privativo, discrecional y optativo de la administración"; conforme se desprende del texto:

"En aplicación del artículo 144 del Código Tributario, se determina que cuando el recurso de revisión ha sido insinuado por el particular, al amparo del art. 143 del Código Tributario, la Autoridad Tributaria competente dará el

⁷⁸ Publicado en Boletín No. 31 del Tribunal Fiscal.

Véase: Vidal Maspons, Ignacio, "El Recurso Administrativo de Revisión y el Proceso de Ejecución", en *Memorias, VIII Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario*, 141.

⁷⁹ Cfr. Vidal Maspons, Ignacio, "El Recurso Administrativo de Revisión y el Proceso de Ejecución", en *Memorias, VIII Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario*, 143 a 144.

⁸⁰ Resolución de 25 de noviembre de 2009 publicada en el Registro Oficial 93 de 22-XII-2009.

trámite correspondiente, *sin que sea posible ordenar, sin más, su archivo.*”
(énfasis añadido)

Esa resolución técnicamente impide que la Administración, de forma discrecional, archive la insinuación planteada por el particular. Situación confusa, pues el cambio se da por uno de los titulares del fallo citado anteriormente, que le atribuía exclusivamente a la autoridad la posibilidad de admitirlo. Es decir, la resolución publicada en el año 2006 en el R.O., por un lado, restringe ese derecho impidiendo, por el supuesto carácter “facultativo” de la Administración, que se configure el silencio administrativo positivo; y, por otro lado⁸¹, reconoce un derecho a favor del particular, tornando obligatoria la admisión.

Haciendo una valoración muy personal, parece que este fallo fue un intento de enderezar los efectos negativos provocados por la resolución del tribunal; la misma que consta publicada en el R.O. en noviembre del año 2006. Circunstancia que creemos favorable como garantía del particular, pero que distorsiona aún más la institución jurídica, debido a que la ponencia a cargo del Dr. José Vicente Troya, además, tiene como fundamento el derecho de petición. Observamos un extracto del contenido de la sentencia No. 148-2007 de 03 de abril del 2009, en el juicio seguido por Miriam Rosario Castro García en contra del Servicio de Rentas Internas:

“En aras de preservar *el derecho de petición* y en general, las garantías propias del debido proceso, propias no sólo de los procesos judiciales sino también de los procedimientos administrativos, esta Sala ha fallado reiteradamente en el sentido de que planteado por un particular un recurso de revisión, la Autoridad Tributaria competente debe darle el trámite previsto en el art. 144 ya citado, sin que sea posible ordenar, sin más, su archivo (recursos 53-2001, RO 53, miércoles 2 de abril de 2003; 139-2003 y 53-2007, no publicadas aún en el Registro Oficial (...))” (énfasis añadido)

El extenso análisis, en el primer capítulo, respecto del recurso como contenido del derecho de impugnación y no del derecho de petición, tuvo la intención de recoger criterios doctrinales que permitieran ver de forma crítica esta última resolución de la Corte Nacional de Justicia; en la que, incluso con la buena intención

81 Véase: Resolución Resolución 107- 2000

y el resultado favorable para el particular, impide el respectivo archivo de la “insinuación” sin presentar los argumentos precisos, obligando a la autoridad administrativa a dar trámite a la interposición del recurso. Esto último, alegando la violación al derecho de petición, cuando ese derecho se agota con la respuesta; siendo indiferente si es positiva o negativa -en este caso con el informe jurídico-. El argumento utilizado por los magistrados pudo haber tenido mayor fuerza si el fallo se hubiese motivado sobre la base de los principios que rigen el procedimiento administrativo por ejemplo el de Impulsión de Oficio por el cual “la autoridad administrativa ha de instar las actuaciones hasta llegar al dictado del acto administrativo, debiendo establecer la verdad material”⁸². Pero insistimos, sólo aportó a la desnaturalización del recurso.

Pese a que la jurisprudencia, que impide el archivo a la interposición por iniciativa del particular, profundiza la pérdida de su carácter de recurso, no es la intención excedernos con la crítica, consideramos que esta obligación impuesta a la autoridad, aun, sin tener mayor sustento, equilibra los efectos negativos que provocaron los fallos publicados en el 2006. Sin embargo, dejamos sentado nuestro criterio, bajo el cual, la máxima autoridad está obligada a generar un informe de admisión riguroso; más aún, cuando éste vaya a declarar la inadmisión, es indispensable que ese acto administrativo refleje un profundo análisis y una sólida motivación por parte del juzgador.

El problema que impide que se configuren los efectos del silencio administrativo será analizado más adelante, cuando se estudie el control de legalidad en sede administrativa.

2.3.- La Revisión Tributaria: Principios que la configuran como Recurso Administrativo.

La propuesta particular que queremos construir para remediar la situación actual de la revisión iniciada por el particular, no reviste ninguna complejidad; esa fórmula radica en el reconocimiento del recurso de revisión como un concepto amplio que tiene diferentes manifestaciones, desde los principios generales que lo originan -teoría de los actos propios, autotutela, principio de impugnabilidad, etc.-

⁸² García Vizcaíno, Catalina, *Derecho Tributario Tomo II, Derecho Tributario Procesal*, (Buenos Aires: Ediciones Depalma, 2000), 109.

que han permitido su aparición en los diferentes ordenamientos jurídicos, hasta las distintas formas en las que se manifiesta y se presenta en el mundo del procedimiento administrativo -facultad de la autoridad, acto administrativo reglado, procedimiento administrativo, garantía del particular, recurso etc.-. Ninguna facultad propia de la administración está por encima de la norma, la revisión no es la excepción, si su carácter de exclusividad fuera absoluto, la autoridad no necesitaría de un recurso para enmendar sus errores, ya lo dice Nava Negrete “*el recurso administrativo es un medio legal que reparte por igual una defensa a quien lo promueve y una oportunidad de rectificación para el que lo resuelve.*”⁸³, por eso, tiene más sentido que se encuentre instrumentada como una facultad de la autoridad y al mismo tiempo, como una garantía del administrado.

Se puede afirmar que el concepto de revisión tiene un carácter multívoco que se despliega a favor de la administración y también del particular; por eso llama la atención, conforme quedará probado, que en otras legislaciones y en otras materias el recurso de revisión conserva la estructura y naturaleza de un recurso administrativo, incluso se configura el silencio administrativo y produce todos los efectos que son inherentes a un procedimiento reglado.

En lo que concierne a las características del “Recurso de Revisión” tributario, nuestra apreciación es que los fallos de triple reiteración, en forma determinante, excluyen otros rasgos y atributos importantes que coexisten y son parte de la naturaleza de este instituto. Así es que, hablaremos de las distintas facetas y las múltiples características que esta institución jurídica posee.

Cuando el autor mexicano Héctor Fix-Zamudio, recopila las opiniones de varios juristas, ya advierte que el concepto de recurso administrativo posee a la vez múltiples características:

“Cada tratadista examina el recurso desde el ángulo diverso, y por esta circunstancia existen diferencias para caracterizarlo, ya que mientras González Pérez lo califica de 'acto'. Nava Negrete habla de procedimiento;

83 Nava Negrete, Alfonso, *Recursos Administrativos, Justicia Administrativa*, (México D. F.: Editorial Trillas, 1988), 42., citado por López Olvera, Miguel “El recurso administrativo como mecanismo de control de la administración pública”, en *Control de la administración pública, Segundo Congreso Iberoamericano de Derecho Administrativo*, (Mexico: Instituto de investigaciones jurídicas UNAM, Primera Edición., coordinadores López Olvera, Miguel y otros, 2007), 225.

Carrillo Flores de un derecho consignado expresamente en la ley; Gabino Fraga de medio legal; Serra Rojas de defensa legal; y Cruz Alatorre insiste en su carácter de derecho.

En realidad se trata de varios enfoques ya que, en efecto, el recurso administrativo es un derecho de impugnación que se tramita a través de un procedimiento, y que se traduce en una resolución que también tiene el carácter de acto administrativo.”⁸⁴

En su conclusión, observamos al menos tres atributos diferentes del recurso administrativo: que es un Derecho de impugnación; un procedimiento (administrativo) y un acto administrativo (refiriéndose a la resolución).

De manera que, sobre la base de la Teoría General de los Recursos, analizaremos por separando los atributos que consideramos más relevantes de los Recursos Administrativos para identificar si el “procedimiento de revisión” tributario presenta o no las características comunes a todos los Recursos. El análisis se dividirá en dos partes:

- 1) Como una facultad de la Administración otorgada a la máxima autoridad; y
- 2) Como un recurso administrativo.- Desde la Teoría General de los Recursos Procesales, está estructurado como un Recurso Administrativo, conforme el art. 143 del C.T. participa del carácter de Recurso Extraordinario, sin embargo como es común a todos los recursos (ordinarios o extraordinarios) una vez interpuesto por el particular deja de ser potestad facultativa, y constituye un medio reglado que se encamina a través de un procedimiento administrativo (como garantía y derecho del administrado)

3.- ATRIBUTOS DE LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS.

3.1.- El Recurso de Revisión como Potestad de la Administración.

El conjunto de fallos y resoluciones que se han dictado en nuestros tribunales, y que al momento, constituyen jurisprudencia de aplicación obligatoria, nos ubican en un escenario concreto, que no concibe al Recurso de Revisión en materia

⁸⁴ Fix-Zamudio, Héctor, “Introducción al Estudio de los Recursos Administrativos” en *Estudios de Derecho Público Contemporáneo*, 68.

Tributaria como un verdadero recurso administrativo, sino como una facultad de la máxima autoridad. Este argumento presenta un enfoque real sobre la revisión, pero hay que insistir que continúa siendo un enfoque limitado.

En materia procesal administrativa, el Recurso de Revisión constituye un instituto de carácter extraordinario a través del cual se ejerce la facultad revisora; una facultad que permite a la Administración por el principio de tutela del interés público, revisar sus propios actos. Luis Toscano recuerda que “este recurso extraordinario fue implementado en 1975 como una novedad en nuestra legislación tributaria y se interponía aun a costa del postulado de intocabilidad de los actos administrativos firmes”⁸⁵.

Todos los actos y disposiciones administrativas nacen con una intención de estabilidad y la administración puede volver sobre ellos por su posición jurídica muy particular, derivada de la constitución que es la satisfacción del interés general. Esa posición especial que está regulada por la propia normativa tributaria, se la ejerce a través del inicio de oficio del Recurso de Revisión. Esta revisión de oficio tiene sustento en el principio de autotutela y como una excepción a la doctrina de los actos propios⁸⁶.

La regla o doctrina de los actos propios que se deriva del principio general del derecho de “buena fe”, establece que: “*A nadie es lícito venir contra sus propios actos*” «*venire contra factum proprium nulla conceditur*», principio que también se aplica dentro del derecho administrativo, el Jurista Zavala Egas así lo manifiesta: “Comencemos por afirmar y reconocer que el principio general de buena fe rige en todos los Ordenamientos jurídicos del orbe, es fuente universal de Derecho y se aplica en todos sus ámbitos, tanto público como privado.”⁸⁷.

En ese sentido, hay que indicar que la doctrina de los actos propios no es una regla absoluta, dentro del ordenamiento jurídico se han incorporado excepciones,

85 Toscano Soria, Luis, “*Procedimientos administrativos y contenciosos en materia tributaria*”, (Quito: Pudeleco, 2006), 203.

86 Cfr. De la Quadra-Salcedo, Tomás, *Lección 6. La autotutela administrativa, Instituciones Básicas del Derecho Administrativo*, (Madrid: “OpenCourse” de la Universidad Carlos III de Madrid, 2009), 11., disponible en: <<http://ocw.uc3m.es/derecho-administrativo/instituciones-basicas-derecho-administrativo/lecciones-1/Leccion6.pdf>>

87 Zavala Egas, Jorge “La regla de los actos propios y su aplicación en el derecho administrativo ecuatoriano”, en *Revista Iuris Dictio*, (Quito: Colegio de Jurisprudencia de la Universidad de San Francisco, 2007), 101.

esas excepciones constituyen mecanismos como, por ejemplo, la revisión de oficio y la acción de lesividad, que pueden ser activados por la propia administración cuando se advirtiere que, un acto dictado por ella tuviere algún vicio que afectare el interés general; no obstante, y como se analizará más adelante, la revisión de oficio y la petición de parte, tienen también limitaciones y regulaciones cuando se trata de resoluciones administrativas declarativas de derechos, las cuales no pueden ser modificadas en vía administrativa.

Basta indicar, en esta parte introductoria, que se reconoce de forma incuestionable que la revisión de oficio también constituye una facultad de la administración.

3.2.- Revisión como Recurso Administrativo.

Debemos explicar de forma breve las nociones de Recurso Administrativo, procedimiento administrativo y acto administrativo, que además de ser fundamentales dentro del derecho administrativo, nos permitirán determinar con certeza si la revisión en materia tributaria constituye un recurso. Retomando el concepto que plantea el maestro Agustín Gordillo, se puede manifestar que los Recursos administrativos son los medios de protección, al alcance del administrado, para impugnar los actos y hechos administrativos que le afectan, y en general, para defender sus derechos respecto de la administración pública.⁸⁸ Por su parte, el procedimiento es el camino que le permite a la administración llegar finalmente al acto administrativo, y el acto administrativo es el antecedente o presupuesto necesario que permite a la administración manifestarse jurídicamente frente al administrado; esta manifestación se la hace en el ejercicio de un poder público. Adicionalmente, puede surgir un nuevo procedimiento administrativo cuando un acto administrativo es impugnado. El procedimiento, de forma general, se singularizaría en el mundo del Derecho Administrativo como el modo de producción de los actos administrativos.⁸⁹

⁸⁸ Cfr. Gordillo, Agustín, “Teoría General del Derecho Administrativo”, *Tratado de Derecho Administrativo y Obras Selectas*, Tomo 8, 489., disponible en: <http://www.gordillo.com/pdf_tomo8/capitulo14.pdf>

⁸⁹ Cfr. García de Enterría, Eduardo; Fernández, Tomás-Ramón, *Curso de Derecho Administrativo*, Tomo II, 457.

Los tres conceptos están articulados, pues no hay recurso sin acto administrativo que impugnar, y no hay acto administrativo sin procedimiento que lo encamine; es decir, el punto de partida para el análisis es el acto administrativo, que dentro del “*procedimiento administrativo impugnativo*” generalmente se manifiesta a través de la resolución.

Ahora bien, si del concepto general se desprende que un recurso administrativo es un medio que permite impugnar las decisiones de la administración que afectan al particular, y en nuestro ordenamiento jurídico, el recurso de revisión regulado en el artículo 143 del C.T. se manifiesta como una potestad de la máxima autoridad y no como un recurso administrativo, nos preguntamos: La pérdida de su condición de recurso administrativo ¿qué consecuencias trae?. Haciendo tal ejercicio, podemos identificar al menos tres de estos efectos:

- a) Los actos firmes o ejecutoriados por quienes sufren directamente sus efectos, no serían susceptibles de impugnación en vía administrativa.
- b) El principio de autotutela sería un principio que no tiene límite.
- c) La resolución vía recurso de revisión no sería dictada dentro de un procedimiento administrativo.

A primera vista, estas consecuencias aparentan ser excesivas o exageradas; no obstante, la interpretación restrictiva⁹⁰ a la que debe estar sujeta una institución de carácter excepcional, nos lleva a identificar estos tres efectos originados desde que la revisión perdió su carácter de recurso administrativo. A continuación los desarrollamos.

3.2.1.- La Impugnabilidad de los Actos Firmes o Ejecutoriados en Vía Administrativa.

Principio de Impugnabilidad de los Actos Administrativos.

El primer aspecto tiene que ver con la impugnación de los actos de la administración, existe consenso por parte de la doctrina, respecto de que todos los

90 Martha Franch refiriéndose a la revisión de oficio manifiesta que: “Se trata de una potestad excepcional y por tanto su interpretación debe ser restrictiva”

Franch, Martha, “Revisión de Oficio”, en *Control de la administración pública, Segundo Congreso Iberoamericano de Derecho Administrativo*, coordinadores López Olvera, Miguel y otros, (Mexico: Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM, Primera Edición, 2007), 188.

actos administrativos son susceptibles de control jurídico a través de las acciones y recursos que el afectado considere necesarios. La posibilidad de impugnar una actuación del poder público, se ha desarrollado mucho tiempo atrás, por ejemplo, con la “teoría del exceso de poder” y a finales del siglo pasado, la doctrina francesa enfatizó “la idea del fin”, a raíz de las decisiones del Consejo de Estado francés, órgano jurisdiccional que consagró como vicios de los actos administrativos la desviación de fin o de poder. Esto es, que invocando correctamente normas jurídicas en las decisiones administrativas plasmadas en Decretos y Resoluciones, desviaban el ejercicio de la norma con el objeto de alcanzar otros fines, a lo que se sancionaba con la nulidad.⁹¹

En la actualidad, toda decisión administrativa está sujeta a un control en cualquiera de los ámbitos, sea administrativo o judicial. Inés D’Argenio, citada por el tratadista argentino Agustín Gordillo, sostiene que: “El acto en sí mismo “irrecurable” no existe en un Estado de Derecho, salvo la sentencia judicial que con autoridad de cosa juzgada cierra definitivamente una cuestión. Si se reconoce al acto administrativo presunción de legitimidad, exigibilidad, e incluso ejecutoriedad en algunos casos, esas potestades deben ir acompañadas de los medios para que el individuo pueda cuestionar y discutir eficazmente la validez o el mérito del acto que lo perjudica.”⁹²

En Argentina, el fundamento constitucional de la impugnabilidad está contenido en el artículo 18 de su “Carta Fundamental”, así lo manifiesta el maestro Gordillo: “desde un punto de vista positivo, (...) es parte de la garantía constitucional de la defensa en juicio de la persona y de los derechos (art. 18)⁹³, el poder defenderse

91 Cfr. Mahaluf, Luis Felipe, *Alcances y Limites de la Discrecionalidad Administrativa*, 4., disponible en: <<http://www.upv.cl/admision/pdf/7.%20Luis%20Felipe%20Mahaluf.pdf>>

92 Gordillo, Agustín, “El Acto Administrativo”, *Tratado de derecho administrativo y obras seleccionadas*, Tomo 3 (Buenos Aires: Fundación de Derecho Administrativo, F.D.A., 10ª edición, 2011), 36., disponible en: <http://www.gordillo.com/pdf_tomo3/capitulo6.pdf>

93 Constitución de la Argentina

Art. 18.- “Ningún habitante de la Nación puede ser penado sin juicio previo fundado en ley anterior al hecho del proceso, ni juzgado por comisiones especiales, o sacado de los jueces designados por la ley antes del hecho de la causa. Nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo; ni arrestado sino en virtud de orden escrita de autoridad competente. Es inviolable la defensa en juicio de la persona y de los derechos. El domicilio es inviolable, como también la correspondencia epistolar y los papeles privados; y una ley determinará en qué casos y con qué justificativos podrá procederse a su allanamiento y ocupación. (...)”

tanto en *sede administrativa* como judicial de los actos que lesionan su persona o derechos. La impugnabilidad se da ante la propia administración y especialmente ante el Poder Judicial, *con recurso* a veces a instancias supranacionales”.⁹⁴ (énfasis añadido)

En nuestra legislación, esa garantía está presente en la vía administrativa y en la vía jurisdiccional, en los Artículos 76 numeral 7 y 173 de la Constitución:

“Art. 76.- En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas: (...)

7.- El derecho de las personas a la defensa incluirá las siguientes garantías:

- a) Nadie podrá ser privado del derecho a la defensa en ninguna etapa o grado del procedimiento.
- b) Contar con el tiempo y con los medios adecuados para la preparación de su defensa.
- c) Ser escuchado en el momento oportuno y en igualdad de condiciones.
- d) Los procedimientos serán públicos salvo las excepciones previstas por la ley. Las partes podrán acceder a todos los documentos y actuaciones del procedimiento. (...)
- h) Presentar de forma verbal o escrita las razones o argumentos de los que se crea asistida y replicar los argumentos de las otras partes; presentar pruebas y contradecir las que se presenten en su contra. (...)
- m) Recurrir el fallo o resolución en todos los procedimientos en los que se decida sobre sus derechos.”

“Art. 173.- Los actos administrativos de cualquier autoridad del Estado podrán ser impugnados, tanto en la vía administrativa como ante los correspondientes órganos de la Función Judicial.”

El mismo principio lo recoge el art. 69 del Estatuto del Régimen Jurídico y Administrativo de la Función Ejecutiva:

⁹⁴ Gordillo, Agustín, “El Acto Administrativo”, *Tratado de derecho administrativo y obras seleccionadas*, Tomo 3, 36., disponible en: <http://www.gordillo.com/pdf_tomo3/capitulo6.pdf>

“Todos los actos administrativos expedidos por los órganos y entidades sometidos a este estatuto serán impugnables en sede administrativa o judicial. La impugnación en sede administrativa se hará de conformidad a este estatuto. La impugnación en sede judicial se someterá a las disposiciones legales aplicables (...)”

Y la norma especial, el Código Tributario en su artículo 10 establece: “Actividad reglada e impugnable.- El ejercicio de la potestad reglamentaria y los actos de gestión en materia tributaria, constituyen actividad reglada y son impugnables por las vías administrativa y jurisdiccional de acuerdo a la ley.”

El principio de impugnabilidad de los actos administrativos es uno de los principios rectores del derecho público, que permite que todos los actos dictados por la Administración puedan ser impugnados por el particular, en el supuesto de considerarse afectado por los mismos; como ampliamente vimos en el primer capítulo de esta investigación, el derecho general a impugnar se instrumenta a través de los medios de impugnación.

El autor chileno Iván Aróstica Maldonado, haciendo referencia al sistema jurídico chileno, manifiesta que por medio del recurso la administración re-encausa su actividad dentro de la ley: “Como una de las vías expeditas a tal efecto, nuestro sistema ha establecido que la víctima de tales actuaciones puede siempre impugnarlos a través de diferentes recursos, tendientes a que esas decisiones retornen su curso, para ajustarlos y conformarlos a derecho. Es por medio del recurso que la Administración re-encausa su actividad dentro de la ley, único ambiente posible -único hábitat- donde pueden pervivir sus actos administrativos.”⁹⁵. De la misma manera Agustín Gordillo sostiene que “en sede administrativa la impugnación se efectúa a través de los recursos, reclamaciones y denuncias.”⁹⁶

El principio de impugnabilidad es la justificación para afirmar que todos los actos administrativos son recurribles por lo general a través de los recursos, es decir, el particular adquiere un derecho, ese derecho tiene a su vez una cobertura en sede

95 Aróstica Maldonado, Iván, “Impugnabilidad de los Actos Administrativos”, *Revista Chilena de Derecho*, Volumen 16, No 2, (Chile: 1989), 458., disponible en: <http://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=2649669>

96 Gordillo, Agustín, “El Acto Administrativo”, *Tratado de derecho administrativo y obras seleccionadas*, Tomo 3, 36., disponible en: http://www.gordillo.com/pdf_tomo3/capitulo6.pdf

administrativa y otra en sede judicial. “En el procedimiento administrativo es posible impugnar un acto *no sólo cuando éste desconoce un derecho subjetivo del recurrente, sino también cuando viola un interés legítimo*. En el proceso judicial [...], en cambio, sólo puede impugnarse un acto, en principio, cuando se tiene un derecho subjetivo por él afectado”.⁹⁷ “El derecho subjetivo como el interés legítimo y el interés simple son protecciones establecidas por el orden jurídico en favor de los individuos. Se diferencian [...] porque [...] hay entre ellos una gradación importante: La protección más eficiente es la del derecho subjetivo, y ella va decreciendo cuando llegamos al interés legítimo para ser muy reducida tratándose del interés simple.”⁹⁸

El Recurso de Revisión únicamente procede frente a los actos administrativos firmes o ejecutoriados, que en rigor son los mismos actos administrativos; los primeros alcanzan firmeza cuando ha transcurrido el plazo y no han sido impugnados mediante reclamo, y los segundos se consideran actos ejecutoriados, los que una vez impugnados, se tramitan por vía del reclamo y finalmente, se resuelven con otro acto o resolución administrativa. El código tributario en sus artículos 83 y 84 establece:

“Art. 83.- Actos Firmes.- Son actos administrativos firmes, aquellos respecto de los cuales no se hubiere presentado reclamo alguno, dentro del plazo que la Ley señala.

Art. 84.- Actos Ejecutoriados.- Se considerarán ejecutoriados aquellos actos que consistan en Resoluciones de la Administración, dictados en reclamos tributarios, respecto de los cuales no se hubiere interpuesto o no se hubiere previsto recurso ulterior, en la misma vía administrativa.”

Finalmente, podemos colegir de nuestro análisis, que no se han previsto ni excepciones dentro de la normativa constitucional y legal, ni la doctrina para impugnar en sede administrativa actos firmes o ejecutoriados dictados en el ejercicio de una potestad pública. Mientras el acto administrativo involucre un derecho subjetivo o un interés legítimo del particular, éste tiene intacto el derecho de

97 Gordillo, Agustín, “Procedimiento y Recursos Administrativos”, *Tratado de derecho administrativo y obras selectas*, Tomo 5 (Buenos Aires: Fundación de Derecho Administrativo, FDA, *Primeras obras*, 1ª edición, 2012), 4., disponible en: <http://www.gordillo.com/pdf_tomo5/03/03-capitulo3.pdf>

98 Gordillo, Agustín, “Procedimiento y Recursos Administrativos”, *Tratado de derecho administrativo y obras selectas*, Tomo 5, 4., disponible en: <http://www.gordillo.com/pdf_tomo5/03/03-capitulo3.pdf>

formular cualquier inconformidad siguiendo el cauce que en la vía administrativa ha sido y es el recurso. Cualquier opinión en contrario violaría el derecho a la defensa, el derecho de impugnación del particular y el principio de impugnabilidad de los actos administrativos.

Principio del Recurso Legalmente Previsto.

Es necesario hacer presente lo expuesto por el Dr. Álvaro Mejía en su ensayo publicado en el año 2013; para el autor ecuatoriano la redacción del literal m), del numeral 7, del artículo 76 de la Constitución, llevó a equívocos en su aplicación, aparentemente esta norma constitucional permitía interponer un recurso en cualquier circunstancia y proceso judicial, según afirma el autor, el derecho de impugnación, *“tiene como característica la restricción de su ejercicio a la expresa previsión legal del medio de impugnación. [...] doctrinarios identifican a esta característica como el principio del recurso legalmente previsto”*⁹⁹. El Dr. Mejía considera que este principio modera el derecho general a la impugnación y a su calidad de garantía constitucional, por tanto la posibilidad de impugnar dependerá de que ésta se encuentre prevista por la norma, pues afirma que la configuración práctica de un medio de impugnación debe ser legal¹⁰⁰.

En su análisis cita el pronunciamiento de la Corte Constitucional de Colombia (sentencia No. 749 de 6 de octubre de 1999), la cual determina que es el legislador quien tiene la libertad para establecer recursos y medios de defensa a favor del administrado; también se refiere a la sentencia No. 55 de 8 de abril de 1992 del Tribunal Constitucional español, para afirmar que la *“garantía constitucional a la impugnación no comporta un medio ilimitado ni incondicional para cualesquier caso y bajo cualesquier circunstancia iniciar un proceso impugnatorio. La garantía constitucional a impugnar tiende a cautelar la debida aplicación y observancia de los medios de impugnación que se encuentren previstos en la ley, con las restricciones que sobre su aplicación a procesos especiales, haya dispuesto la propia ley.”*¹⁰¹.

99 Mejía Salazar, Álvaro, *Los Medios de Impugnación ante el Proceso y Procedimiento Contemporáneo -Ensayo-*, (Quito: Ediciones Legales S.A., 2013), 13.

100 Cfr. Mejía Salazar, Álvaro, *Los Medios de Impugnación ante el Proceso y Procedimiento Contemporáneo -Ensayo-*, 13-14.

101 Mejía Salazar, Álvaro, *Los Medios de Impugnación ante el Proceso y Procedimiento Contemporáneo -Ensayo-*, 18.

La posibilidad de advertir que en el ámbito judicial existen limitaciones al ejercicio del derecho de impugnación exige por otro lado entender cuál es el fundamento de esos límites, el criterio que compartimos se encuentra desarrollado en la sentencia dictada por la Corte Constitucional de Colombia, que también cita el autor ecuatoriano (No. 377-02). En primer lugar, es necesario poner en contexto que durante el trámite de la acción popular se había negado la apelación a un *auto* dictado dentro de este trámite, es decir la acción de inconstitucionalidad no involucraba la apelación de una *sentencia*.

Los jueces constitucionales exponen como antecedente que el Senado de Colombia, había planteado la posibilidad de recurrir todos los *autos* por medio del recurso de reposición y apelación, esto se mantuvo hasta el primer y segundo debate, no obstante la tramitación da un giro y el órgano legislativo motivado en la naturaleza expedita del trámite de acción popular, decide que las providencias que se dicten en el trámite de acción popular con excepción de la sentencia, carecerían de recurso alguno, salvo que se trate del auto que deniegue la práctica de pruebas contra el cual se establecía el recurso de reposición¹⁰².

Esto demuestra que la verdadera intención del cambio respondía a la necesidad de imprimirle celeridad a este trámite, sin que ello implique, como bien explica la magistratura colombiana, el desconocimiento de las reglas fundamentales del proceso pues en las acciones populares el juez tiene la obligación de velar “*por el respeto al debido proceso, las garantías procesales y el equilibrio entre las partes*”¹⁰³.

Por tanto, queda claro que cualquier limitación prevista por el legislador deberá atender principios fundamentales del debido proceso y el derecho a la defensa, este aporte que nos hace el autor ecuatoriano debe ser valorado de manera especial por quienes en la práctica de derecho, procuran un provecho desmesurado de los medios de impugnación, sin olvidar por supuesto que son excepciones válidas siempre “*y cuando se respeten el debido proceso, el derecho de defensa, la igualdad, y no se niegue el acceso a la administración de justicia*”¹⁰⁴ y por supuesto “*sin rebasar el límite impuesto*

102 Sentencia No. 377-02 Corte Constitucional de Colombia, disponible en: <<http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2002/C-377-02.htm>>

103 Ibíd. Sentencia No. 377-02.

104 Ibíd. Sentencia No. 377-02.

por los principios, valores y derechos fundamentales constitucionales, específicamente en lo que atañe con el principio de igualdad”¹⁰⁵.

Como hemos dicho en los párrafos precedentes, mientras *el acto administrativo involucre un derecho subjetivo o un interés legítimo del particular, éste tiene intacto el derecho de formular cualquier inconformidad siguiendo el cauce que en la vía administrativa ha sido y es el recurso.*

3.2.2.- Límites del Principio de Autotutela.

Principio de Autotutela.

El principio de autotutela no se contrapone al principio de legalidad, es un privilegio que tiene la administración, en su relación con el administrado, para cumplir los fines de interés general, por lo tanto, también está sometido a la Ley y a los controles previstos en sede administrativa y judicial. La autotutela es el fundamento que permite a la administración, volver sobre sus propios actos, además, este principio le otorga a los actos de la administración, la presunción de legitimidad y ejecutoriedad; no requiere la aprobación de un tercero para dictar o ejecutar sus actos.

Es un principio que se caracteriza por su amplitud, las distintas expresiones de este fundamento jurídico son: la autotutela de primer grado o declarativa, la autotutela ejecutiva y la autotutela de segundo grado o reduplicativa.

La autotutela de primer grado o declarativa se conoce a “aquella manifestación de la autotutela que consiste en que la propia Administración es capaz de declarar lo que es derecho en un caso concreto –sin perjuicio del posterior control judicial– con eficacia frente a todos y, desde luego, frente a los destinatarios del acto que quedan obligados por la declaración de la Administración que se presume legítima”¹⁰⁶. Para García y Fernández “la decisión administrativa (<decisión ejecutoria> en la terminología francesa) se beneficia de una <presunción de

105 Ibíd. Sentencia No. 377-02, disponible en: <http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2002/C-377-02.htm>

106 De la Quadra-Salcedo, Tomás, Lección 6. *La autotutela administrativa*, *Instituciones Básicas del Derecho Administrativo*, 12., disponible en: <http://ocw.uc3m.es/derecho-administrativo/instituciones-basicas-derecho-administrativo/lecciones-1/Leccion6.pdf>

legalidad> que la hace de cumplimiento necesario, sin necesidad de tener que obtener ninguna sentencia declarativa previa”.¹⁰⁷

La autotutela ejecutiva: “constituye la decisión administrativa investida de fuerza ejecutiva y que, por tanto, debe ser acatada y cumplida por el particular”, la autotutela ejecutiva le permite a la administración obligar incluso por vía coactiva al cumplimiento de sus decisiones.

El ejercicio de la autotutela revisora o de segundo grado, “supone someter la reacción impugnatoria del particular que pretende destruir la presunción de legitimidad de los actos o las ejecuciones administrativas a una previa decisión de la Administración, a cuyo efecto se impone la carga de residenciar ante ésta el *correspondiente recurso*, llamado por ello recurso administrativo”¹⁰⁸ . (énfasis añadido)

El principio de autotutela manifestado a través de la autotutela revisora, de segundo grado o reduplicativa, como la define la doctrina española, contiene el fundamento que faculta que los actos administrativos, incluidos los firmes y ejecutoriados, sean impugnados por vía de recurso; sí tiene un carácter de privilegio para la administración, sobretodo en ordenamientos que obligan a agotar la vía administrativa, que no es el caso de nuestra legislación; pero incluso, asumiendo que constituye un privilegio para la administración, se ha podido dejar claro que el Recurso Administrativo es un medio legal que reparte por igual una defensa a quien lo promueve y una oportunidad de rectificación para el que lo resuelve. Por ello, la propia doctrina prevé que en virtud del fundamento de autotutela, también la parte afectada pueda solicitar la revisión de los actos en vía de recurso.

Citando al jurista Jorge Zavala Egas podemos entender que el principio de autotutela, manifestado como la tutela revisora o reduplicativa, incorpora también a la parte afectada por la vía de recurso:

“Formado o constituido el acto administrativo, las administraciones públicas pueden retornar sobre el mismo, *a petición de parte afectada, vía recurso*, o

107 García de Enterría, Eduardo; Fernández, Tomás-Ramón, *Curso de Derecho Administrativo*, Tomo I, (Madrid-España: Thomson Reuters, Décimo Quinta Edición, 2011), 538.

108 García de Enterría, Eduardo; Fernández, Tomás-Ramón, *Curso de Derecho Administrativo II*, (Madrid: Civitas, 2005), 524.

de oficio, para confirmarlo, declarar su nulidad de pleno derecho, su anulabilidad o, bien, reformarlo o sustituirlo. *Es la autodefensa o autotutela revisora o de segundo grado o reduplicativa que debe adecuarse a las normas que rigen el procedimiento impugnativo*”¹⁰⁹ (énfasis añadido).

Si la eficacia de las decisiones dependiera de la intervención de terceros, sería imposible que la administración cumpliera sus objetivos, la ejecutividad de los actos más que un privilegio para la administración, constituye un beneficio colectivo; sin embargo, ninguna administración pública puede actuar contraria a derecho. Esa capacidad de tutelar los derechos propios, le permite conducirse dentro de los límites que la norma le impone, sin perder su función social, y el interés general impide que el carácter ejecutivo de sus actos sea ilimitado, pues sin excepción alguna, todos los actos pueden ser impugnados por el directamente afectado.

La corrección de actos firmes y ejecutoriados de naturaleza tributaria es efectiva cuando se tramita vía Recurso, Nava Negrete, acertadamente, manifiesta que el Recurso Administrativo “Es la oportunidad legal y práctica que representa a fin de que la administración a través de su procedimiento revise, reflexione, reforme y corrija sus decisiones sometiéndolas al derecho y al interés público que las orienta”.¹¹⁰

Potestad Reglada/Potestad Discrecional.-

La actuación de la autoridad pública que deriva en actos administrativos está enmarcada en la Ley; esas manifestaciones de la autoridad constituyen facultades que nacen del ordenamiento jurídico y pueden presentarse como regladas o discrecionales. Las facultades regladas se ejercen en estricto apego a lo dispuesto en la norma, las facultades discrecionales, dan al administrador o autoridad administrativa cierto rango de “libertad” para actuar, lo que no implica libertad alguna de la administración frente a la norma.¹¹¹ No es necesario entrar en más detalle de las diferencias entre una y otra, es suficiente con decir que “Hay facultad reglada sólo cuando una norma jurídica predetermina en forma concreta una

¹⁰⁹ Zavala Egas, Jorge, *El Procedimiento Administrativo*, 109.

¹¹⁰ Nava Negrete, Alfonso; Quiroz Acosta, Enrique, “Recursos administrativos”, en *Fernández Ruiz, Jorge, Diccionario de derecho administrativo*, (México: Porrúa, UNAM, 2003), 225.

¹¹¹ Cfr. Mahaluf, Luis Felipe, *Alcances y Límites de la Discrecionalidad Administrativa*, 2.

conducta determinada que el administrador debe seguir”¹¹² y facultad discrecional cuando “La autoridad emisora del acto discrecional tiene la facultad de elegir de entre las posibles decisiones la más adecuada”.¹¹³ Ahora bien, es necesario establecer si las facultades regladas o discrecionales tienen límites cuando aquellos actos con vicios de legalidad alcanzan firmeza.

La exclusividad otorgada a la máxima autoridad para iniciar, admitir, tramitar y resolver un procedimiento administrativo que nace de la interposición del recurso extraordinario, rompe el margen de discrecionalidad al que debe someterse la autoridad pública, lo que no debe interpretarse como libertad frente a la norma, cuando hay derechos subjetivos e intereses legítimos de un particular.

El principio de autotutela se ejerce con amplitud, cuando se manifiesta a través de la tutela declarativa y ejecutiva. Cuando la autoridad dicta sus actos, en efecto, se presumen legítimos y ejecutorios. Sin embargo, hay que tener presente que los actos firmes o ejecutoriados de naturaleza tributaria no son inmunes a errores o vicios por parte de quienes los dictan, y sería contrario al derecho no ofrecer una vía al particular, para que, cuando esos actos hayan alcanzado firmeza y ejecutoriedad, puedan ser -dentro de los plazos que la norma dicte- corregidos conforme a las condiciones y garantías que sólo un recurso proporciona; sometiendo a la autoridad a un procedimiento reglado que produce distintos efectos.

Para asegurar el respeto de la Administración al Derecho y hacer efectivo el principio de legalidad, existen garantías que permiten la defensa de los derechos e intereses individuales cuando se ha producido un conflicto. Los magistrados de la Corte de Justicia, al desvanecer la condición de recurso que tenía la revisión, también eliminan sus efectos, que son en primer lugar garantías del particular. Yendo incluso más allá, al negar su naturaleza de recurso cuando es instaurado por el particular, dirigen un procedimiento administrativo que en teoría es reglado a un procedimiento administrativo arbitrario, caprichoso y sometido a los tiempos que la autoridad decida emplear para enmendar cualquier error de hecho o de derecho. En nuestra

112 Gordillo, Agustín, “Procedimiento y Recursos Administrativos”, en *Tratado de derecho administrativo y obras selectas*, Tomo 5, 12., disponible en: http://www.gordillo.com/pdf_tomo5/03/03-capitulo3.pdf

113 Mahaluf, Luis Felipe, *Alcances y Límites de la Discrecionalidad Administrativa*, 7.

legislación el trámite no suspende la ejecución de lo resuelto; Martha Franch expone lo siguiente:

“La revisión de oficio es un *acto reglado* dado que ante la existencia de una causa de nulidad, la administración debe declarar de oficio la nulidad del acto. *Consiste simplemente en que la administración detecte la existencia de un vicio de nulidad* para que deba empezar el procedimiento de revisión.”
(énfasis añadido)

Aún cuando en la doctrina existen distintos enfoques respecto de los recursos administrativos, todos los argumentos concluyen, con más o menos homogeneidad, que son efectivamente garantías. El pensamiento de los españoles García de Enterría y Tomás Ramón Fernández resume lo dicho:

“El procedimiento administrativo es la primera de esas garantías, en tanto que supone que la actividad de la Administración tiene que canalizarse obligadamente a través de unos cauces determinados como requisito mínimo para que pueda ser calificada de actividad legítima. *El sistema de recursos contra los actos y disposiciones emanados de la Administración constituye en principio un segundo círculo de garantías*, puesto que permite a los administrados reaccionar frente a los actos y disposiciones lesivos a sus intereses y obtener, eventualmente, su anulación modificación o reforma [...] En último término [...] corresponde a los jueces y Tribunales pronunciarse definitivamente sobre la legalidad de la actuación administrativa...”¹¹⁴
(énfasis añadido)

“(...) *los recursos administrativos constituyen una garantía para los afectados por aquellas en la medida en que les aseguran la posibilidad de reaccionar contra ellas* y, eventualmente, de eliminar el perjuicio que comportan.”¹¹⁵ (énfasis añadido)

Pues bien, también hay consenso en que la potestad discrecional de la administración pública tiene sus límites, porque la principal función constituye la

114 García de Enterría, Eduardo; Fernández, Tomás-Ramón, *Curso de Derecho Administrativo*, Tomo II, 456.

115 García de Enterría, Eduardo; Fernández, Tomás-Ramón, *Curso de Derecho Administrativo*, Tomo II, 535.

satisfacción del interés general; poder que se desenvuelve a través de facultades regladas y discrecionales; y a la conducta que excede los límites de una facultad discrecional se la califica como arbitraria. Marienhoff establece una clara diferencia entre las dos, para el autor “la arbitrariedad es una conducta antijurídica e ilegítima de los órganos del Estado; en cambio la discrecionalidad se desenvuelve en un contexto de juridicidad y es por principio legítima”.¹¹⁶

Los límites impuestos a las facultades regladas y discrecionales son claros, cuando el control de las actuaciones administrativas se lo ejerce a través de la heterotutela, donde un tercero revisa que la actuación administrativa no exceda los límites atribuidos por la Ley; al respecto, Agustín Gordillo manifiesta lo siguiente:

“En verdad, la total irrevisabilidad de la actividad administrativa no puede lógicamente presentarse, porque existen a su vez ciertos *límites jurídicos a las facultades discrecionales de la administración* y el juez, para determinar si esos límites han sido violados o no, debe necesariamente revisar también la parte discrecional del acto. *En ningún momento se puede pensar actualmente que una porción de la actividad administrativa pueda estar fuera o por encima del orden jurídico* y es por ello que se enuncian una serie de principios de derecho que constituyen una valla a la discrecionalidad administrativa (...).”¹¹⁷

Dentro del procedimiento administrativo los recursos extraordinarios no son la excepción para imponer límites a los actos de las autoridades, que se manifiestan como potestades regladas y discrecionales de la autoridad administrativa. La presunción de legitimidad y ejecutoriedad no es de carácter absoluto; todo acto administrativo puede ser impugnado.

El Dr. Luis Toscano manifiesta que del “hecho de que los actos administrativos gocen de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad, *no significa que los particulares que se consideren afectados por tales actos*

116 Marienhoff, Miguel, *Tratado de Derecho Administrativo*, (Buenos Aires-Argentina: Editorial Abeledo-Perrot, 4ta. Edición, 1990), 413.

117 Gordillo, Agustín, “Parte general”, *Tratado de derecho administrativo y obras selectas*, Tomo 1 (Buenos Aires: Fundación de Derecho Administrativo, F.D.A., 11ª ed., ahora como 1ª ed. del Tratado de derecho administrativo y obras selectas, 2013), 24., disponible en: http://www.gordillo.com/tomos_pdf/1/capitulo10.pdf

administrativos no puedan impugnarlos, dentro de los plazos y en la forma señalados en la ley, con el fin de desvanecer tales presunciones.

En caso de que el acto administrativo cause estado definitivo, es decir se convierta en firme o ejecutoriado, quedarán consagradas las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad, *salvo que, extraordinariamente, el acto administrativo por efecto de revisión de la máxima autoridad tributaria*, sea modificado en todo o en parte, caso en el cual las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad puede ser desvanecida”¹¹⁸

Es pertinente agregar que en el caso tributario, el abuso de poder y la violación al principio de impugnabilidad de los actos no es producto de una conducta intencional de la Administración Tributaria, y la referencia que se ha hecho del estudio de las potestades regladas y discrecionales de la administración no está vinculada a la violación de derechos en casos específicos; el problema tampoco surge de la estructura normativa del recurso de revisión, que respeta en prácticamente todos los aspectos, las características propias desarrolladas por la doctrina. Se ha querido demostrar que la fuente jurisprudencial fomenta una conducta que excede los límites impuestos en la propia norma, al otorgarle a la máxima autoridad, facultades exclusivas de acceso a un recurso, que admitido, constituye un procedimiento administrativo reglado.

3.2.3.- La Revisión Tributaria y el Procedimiento Administrativo Constitutivo e Impugnatorio.

Las relaciones y actividades que realiza una dependencia pública, tienen como fin el cumplimiento de objetivos que inciden de una u otra manera en la vida de las personas, bajo esa premisa en este apartado se pretende analizar en qué medida el recurso de revisión tributario tiene las características de un procedimiento administrativo, y por ende, si constituye o no una garantía del administrado.

Para la doctrina existen dos manifestaciones del procedimiento administrativo: procedimiento *constitutivo* y procedimiento *impugnatorio*, los cuales, siguiendo al maestro Gordillo, no son propiamente categorías; se puede afirmar que existe cierto fundamento real en la distinción entre uno y otro; sin embargo, esto no

¹¹⁸ Toscano Soria, *Procedimientos administrativos y contenciosos en materia tributaria*, 117.

es suficiente para hablar de una verdadera categoría jurídica, porque el procedimiento impugnatorio es, al mismo tiempo, un procedimiento de constitución de un nuevo acto administrativo, que decide la impugnación; y, porque en los dos procedimientos se debe aplicar la garantía de defensa.¹¹⁹ No obstante, con esa precisión, es conveniente acoger la distinción entre procedimiento administrativo *impugnatorio* y procedimiento administrativo *constitutivo*.

En el ordenamiento jurídico ecuatoriano, bajo el esquema actual desarrollado por la jurisprudencia, si pretendiéramos clasificar a la revisión en materia tributaria, como procedimiento *constitutivo* o procedimiento *impugnatorio*, llegaríamos a la conclusión que no se encuentra en ninguna de las dos manifestaciones. En primer lugar, no llega a configurarse como procedimiento *constitutivo*, -porque el acto o resolución que pretende corregir, deriva de un error de hecho o de derecho **anterior**-; y, en segundo lugar, tampoco es procedimiento impugnatorio, debido a que **no tiene el carácter de recurso** (a causa de los fallos de triple reiteración).

El Recurso extraordinario de Revisión ha sido desnaturalizado; es así que, para circunstancias de carácter formal, se expresa como potestad reglada y se sigue tramitando bajo las disposiciones del Código Tributario (ejemplo: existe un término para la apertura del sumario), mientras que, para aspectos de carácter material se sigue presentando como facultad discrecional que raya incluso en lo arbitrario (por ejemplo en la suspensión de la acción de cobro o el silencio administrativo); desafortunadamente los fallos jurisprudenciales no examinan con profundidad lo concerniente al procedimiento administrativo, dejando un margen amplio a interpretaciones que contradicen los preceptos doctrinales que se han desarrollado en torno a los medios de impugnación.

El jurista Agustín Gordillo define al procedimiento administrativo “como la parte del derecho administrativo que estudia las reglas y principios que rigen la intervención de los interesados en la preparación e impugnación de la voluntad

119 Cfr. Gordillo, Agustín, “Procedimiento y Recursos Administrativos”, en *Tratado de derecho administrativo y obras selectas*, Tomo 5 (Buenos Aires: Fundación de Derecho Administrativo, FDA, Primeras obras, 1ª edición, 2012), 14., disponible en: <http://www.gordillo.com/pdf_tomo5/03/03-capitulo1.pdf>

administrativa”.¹²⁰ Es decir el *procedimiento administrativo* está marcado por la presencia del interesado en la preparación e impugnación del acto administrativo; por lo tanto, cuando la revisión deja de ser un recurso para convertirse en una facultad exclusiva, se extingue tácitamente el camino de reglas y normas denominado “procedimiento administrativo”, porque su participación queda supeditada a la voluntad de la máxima autoridad.

A partir de los fallos de triple reiteración y la pérdida de su carácter de recurso se altera la esencia de la revisión; la participación del administrado en las decisiones administrativas queda subordinada y se desconoce la supremacía del interés general en la manifestación de la voluntad de la autoridad pública. De tal manera, que frente a un trámite *potestativo* y una potestad *exclusiva de la máxima autoridad*, conforme se puede interpretar del texto jurisprudencial, resulta concluyente para este análisis que tampoco existe un verdadero procedimiento administrativo como garantía del administrado.

La jurisprudencia pasa por alto que todas las decisiones que giran alrededor de la administración, involucran directa o indirectamente el interés general, no es potestativo que los actos que afectan al particular y comprometen el interés público se sometan al principio de legalidad. Para la administración pública no hay potestades ilimitadas, existen reglas y procedimientos que deben aplicarse.

3.3.- El Procedimiento Administrativo como garantía de los derechos del Administrado.

En el apartado que analizaba las diferencias entre procedimiento administrativo y judicial, ya habíamos manifestado que “[e]l procedimiento administrativo, (...) constituye una garantía de los derechos de los administrados, no agota en ello su función, que es, también, y muy principalmente, la de asegurar la pronta y eficaz satisfacción del interés general mediante la adopción de las medidas y

120 Gordillo, Agustín, “Procedimiento y Recursos Administrativos”, en *Tratado de derecho administrativo y obras selectas*, Tomo 5, 16., disponible en: <http://www.gordillo.com/pdf_tomo5/03/03-capitulo1.pdf>

decisiones necesarias por los órganos de la Administración, interpretes de ese interés (...).”¹²¹

Catalina García Vizcaino sostiene que el procedimiento administrativo participa de un doble carácter “de garantía jurídica (tutela los derechos e intereses particulares) y de garantía administrativa (persigue la buena marcha de la administración)”.¹²² Rodrigo Patiño Ledesma, cuando desarrolla las diferencias y semejanzas entre *procedimiento administrativo* y *procedimiento contencioso tributario*, afirma que en nuestro derecho, los dos procedimientos “identifican por igual al conjunto de *medios reglados*, cuya finalidad es la de ordenar y garantizar la eficacia de los actos producidos por la administración, de decidir sobre su naturaleza y validez [...] ambos resultan ser *medios de protección contra el ejercicio ilegal de la función administrativa*.”¹²³ (énfasis añadido).

Las jurisprudencia tributaria no advierte que la garantía por la vía de recurso es consustancial al procedimiento administrativo, independiente de quien propone el inicio, no existe formula de tramitar la enmienda o corrección de un acto sin la participación y presencia del administrado; es sólo a través de las garantías que ofrece el procedimiento administrativo que se hacen efectivos los derechos de impugnación y de defensa de los que es titular el afectado.

La revisión instaurada por el particular es inherente a la condición de procedimiento administrativo. Para el jurista Jorge Zavala Egas, apoyado en el pensamiento de Lorenzo Martín-Retortillo Baquer: “El procedimiento administrativo, como contenido del proceso administrativo, es el camino formal de la serie de actos en que se realiza la actividad administrativa para alcanzar un fin y que viabiliza en forma rápida, ágil y flexible que el Estado satisfaga las necesidades públicas, sin omitir el acatamiento *a las garantías del administrado, pues esas garantías conducen directamente al procedimiento administrativo*, con todos sus vericuetos, entre ellos las variantes de reclamaciones y recursos administrativos.”¹²⁴ (énfasis añadido)

121 García de Enterría, Eduardo; Fernández, Tomás-Ramón, *Curso de Derecho Administrativo*, Tomo II, 457.

122 García Vizcaino, Catalina, *Derecho Tributario Tomo II, Derecho Tributario Procesal*, 109.

123 Patiño Ledesma, Rodrigo, *Sistema Tributario Ecuatoriano–Derecho Procesal Tributario, Volumen II*, (Ecuador: Universidad Técnica Particular de Loja, 2005), 61.

124 Zavala Egas, Jorge, *El Procedimiento Administrativo*, 100.

Para Eduardo García y Tomás Fernández, la interposición vía recurso, da lugar a un procedimiento distinto e independiente del que fue seguido para elaborar el acto recurrido, pero al igual que éste, de carácter administrativo.¹²⁵ Es decir, la interposición vía recurso origina un procedimiento administrativo independiente; los dos institutos: el *recurso* y el *procedimiento administrativo* son categorías consustanciales, comparten un mismo fin, se complementan y sus atributos subsisten de forma simultánea. Por un lado el Recurso Administrativo permite el pleno ejercicio del derecho general a impugnar los actos, y en sintonía con esa garantía, se encuentra el procedimiento administrativo, que como manifestaba Catalina García, posee un doble carácter: de garantía jurídica y garantía administrativa, su formulación plantea reglas que no son facultades exclusivas de la autoridad.

Por el fin común que comparte y por tramitarse como un verdadero procedimiento administrativo, podemos afirmar que la revisión no debe perder su carácter de recurso administrativo. El procedimiento administrativo “es una garantía a favor de las personas. Obliga a que la administración pública, en el marco del servicio a la colectividad, actúe conforme al principio de legalidad, conozca la realidad sobre la que se pronunciará y exprese su decisión apegada a los derechos constitucionales y conforme los fines de ley.”¹²⁶ De la misma manera como ya se ha manifestado, el recurso es un medio que permite al particular impugnar un acto ilegítimo

3.4.- El Recurrente como elemento subjetivo del Recurso de Revisión.

Zavala Egas haciendo referencia al procedimiento declarativo¹²⁷ manifiesta que es posible: “revisar de oficio o a instancia de parte, vía impugnación recursiva, para ratificar, revocar o anular un acto administrativo expedido por la misma Administración”.¹²⁸ De la misma forma, se puede constatar que, el inicio del procedimiento administrativo a solicitud del interesado en las dependencias que son

125 García de Enterría, Eduardo; Fernández, Tomás-Ramón, *Curso de Derecho Administrativo*, Tomo II, 545.

126 Velásquez Villamar, Gastón, *Las Garantías y los Recursos en sede administrativa aplicables al procedimiento para determinar la condición de refugiado*, (Quito: Alto comisionado de las naciones unidas para los refugiados -ACNUR-, coordinación editorial: Aguilar, Sonia y otra, 2014), 6.

127 Nota: En la clasificación de los procedimientos administrativos este tipo de procedimiento se encuentra dentro del criterio de la finalidad del procedimiento administrativo, puede ser: declarativo, ejecutivo y de gestión.

128 Zavala Egas, Jorge, *El Procedimiento Administrativo*, 106.

parte del órgano ejecutivo, está plenamente garantizado de conformidad al Art. 135 del ERJAFE, la norma estatutaria de forma muy clara dispone:

“Del procedimiento administrativo.

Art. 135.- Iniciación del procedimiento. Clases de iniciación.- Los procedimientos podrán iniciarse de oficio o a solicitud de persona interesada.”

El artículo 143 del Código Tributario contiene una garantía similar, que fue opacada a raíz de los fallos de triple reiteración, y de la reforma legislativa del 2001; Ignacio Vidal Maspons, expone su crítica refiriéndose al texto inicial de la norma tributaria que introdujo en 1975 al Recurso de Revisión en nuestro ordenamiento jurídico, manifestaba lo siguiente:

“De oficio o a instancia de otras instituciones públicas, o de cualquier persona directamente afectada, podrán revisar los actos o resoluciones firmes o ejecutoriadas de naturaleza tributaria, en los siguientes casos (...)”

La reforma del 2001 modifica el artículo por el siguiente texto: *“Tiene la potestad facultativa extraordinaria de iniciar, de oficio o por insinuación debidamente fundamentada de una persona natural o jurídica, que sea legítima interesada o afectada por los efectos jurídicos de un acto administrativo firme o resolución ejecutoriada de naturaleza tributaria, un proceso de revisión de tales actos que o resoluciones que adolezcan de errores de hecho o de derecho (...)”*

Cuando se entendía que el Recurso poseía la potestad de auto-control, en virtud de que ya constaba en el código, el Dr. Vidal advierte que, en el texto, se cambia el “podrá revisar los actos o resoluciones firmes o ejecutoriados” por “la potestad facultativa extraordinaria”, otorgándole ahora el carácter de “facultativa extraordinaria”, señala acertadamente que su calidad de extraordinaria no involucra “per-se” al recurso sino a las causales por las cuales se puede interponer.

Rechaza categóricamente la incorporación de “insinuación” del recurso, pues dice que este concepto no tiene nada que ver con la rama tributaria, pertenece al derecho civil; citando a Cabanellas explica que: “insinuación” consiste en la “presentación o manifestación de un documento público ante juez o tribunal competente, para que interponga su autoridad, y libre el oportuno despacho” y cita a

Joaquín Escriche, que también aporta con el concepto de “insinuación”: “[es] La manifestación o presentación de un instrumento público ante juez competente para que éste interponga en él su autoridad y decreto judicial de aprobación; y la manifestación y reducción a escritura pública, hecha ante el juez, de lo que uno hace, da o entrega a otro”.¹²⁹. Es importante la opinión del Dr. Vidal, pues la reforma legislativa del 2001 también contribuye a una errada interpretación de la naturaleza de la revisión tributaria, pero finalmente, los fallos son los que desnaturalizan por completo al recurso.

Reforzando el criterio expuesto, identificaremos en diferentes legislaciones y cuerpos normativos, lo concerniente a la legitimación activa¹³⁰ en el trámite de revisión tributaria, que viene a ser el derecho que tiene el particular para interponer el recurso:

RECURSO DE REVISIÓN / CÓDIGO TRIBUTARIO

Artículo 143:

Forma de inicio:

“El Director General del Servicio de Rentas Internas, en la administración tributaria central y los prefectos provinciales y alcaldes, en su caso, en la administración tributaria seccional y las máximas autoridades de la administración tributaria de excepción, tienen la potestad facultativa extraordinaria de iniciar, de oficio *o por insinuación* debidamente fundamentada de una persona natural o jurídica, que sea legítima interesada o afectada por los efectos jurídicos de un acto administrativo firme o resolución ejecutoriada de naturaleza tributaria, un proceso de revisión de tales actos o resoluciones que adolezcan de errores de hecho o de derecho (...)” (énfasis añadido)

LEY ORGÁNICA DE LA CONTRALORÍA

Artículo 61:

129 Cfr. Vidal Maspons, Ignacio, “El Recurso Administrativo de Revisión y el Proceso de Ejecución”, en *Memorias, VIII Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario*, 145-146.

130 Nota: “la concepción de legitimación cobija tanto el procedimiento administrativo como el procedimiento contencioso”.

Véase: Morales Tobar, Marco, *Manual de Derecho Procesal Administrativo*, 448.

Forma de inicio:

“El recurso de revisión se *interpondrá* ante el Contralor General del Estado, determinada en las normas internas reglamentarias, dentro del plazo de sesenta días contado desde el día siguiente al de la notificación de la resolución original. En el plazo de treinta días, contado a partir de la interposición del recurso, se analizará que los fundamentos expuestos *por el peticionario* guarden conformidad con las causales previstas en el artículo anterior. Si la prueba acompañada es pertinente y, fuere procedente el recurso, se dispondrá mediante providencia el otorgamiento del mismo; particular que será notificado al recurrente y, de haberlos, a los demás sujetos comprendidos en la resolución original objeto de la revisión.” (énfasis añadido)

ESTATUTO DEL RÉGIMEN JURÍDICO ADMINISTRATIVO DE LA FUNCIÓN EJECUTIVA (ERJAFE)

Artículo 178:

Forma de inicio:

“*Los administrados* o los ministros de Estado o las máximas autoridades de la Administración Pública Central autónoma, en el caso de resoluciones expedidas por dichos órganos, por sus subordinados o por entidades adscritas, *podrán interponer* ante los ministros de Estado o las máximas autoridades de la Administración Pública Central autónoma la revisión de actos o resoluciones firmes (...)” (énfasis añadido)

CÓDIGO ORGÁNICO DE ORGANIZACIÓN TERRITORIAL, AUTONOMÍA Y DESCENTRALIZACIÓN (COOTAD)

Artículo 411:

Forma de inicio:

“*Los administrados podrán interponer* recurso de revisión contra los actos administrativos firmes o ejecutoriados expedidos por los órganos de las respectivas administraciones, ante la máxima autoridad ejecutiva del gobierno autónomo descentralizado respectivo (...)” (énfasis añadido)

RECURSO DE REVISIÓN (JURISDICCIONAL) / COLOMBIA

Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo. Arts. 248 al 255:

Forma de inicio:

“Art. 248.- Procedencia. El recurso extraordinario de revisión procede contra las sentencias ejecutoriadas dictadas por las secciones y subsecciones de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado, por los Tribunales Administrativos y por los jueces administrativos.(...)”

“Art. 251.- Término para interponer el recurso. El recurso podrá interponerse dentro del año siguiente a la ejecutoria de la respectiva sentencia (...)”

“Art. 252. Requisitos del recurso.- el recurso debe interponerse mediante escrito que deberá contener:

1.1.1. La designación de las partes y sus representantes.

1.1.2. Nombre y domicilio del recurrente.

1.1.3. Los hechos u omisiones que le sirvan de fundamento. (...)”
(énfasis añadido)

RECURSO ECONÓMICO- ADMINISTRATIVO / ESPAÑA

El artículo 83.2 de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT), de 17 de diciembre de 2003, con su vigencia en el 2004 (separación de funciones) y Art. 237 Ley General Tributaria:

Art. 83.2.- “las funciones de aplicación de los tributos se ejercerán de forma separada a la de resolución de las reclamaciones económico-administrativas que se *interpongan* contra los actos dictados por la administración tributaria”
(énfasis añadido)

Art. 237.- “las reclamaciones y recursos económico-administrativos someten a conocimiento del órgano competente para su resolución todas las cuestiones de hecho y de derecho que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por el interesado”

RECURSO EXTRAORDINARIO DE REVISIÓN / ESPAÑA

Revisión de un acto administrativo firme en vía administrativa. Artículo 68, 110, 118 y 119 de la Ley 30/1992, Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

Iniciación del procedimiento.

Art. 68 “Clases de iniciación.

Los procedimientos podrán iniciarse de oficio o a *solicitud de persona interesada*.” (énfasis añadido)

Art. 102 “Revisión de disposiciones y actos nulos.

1. Las Administraciones públicas, en cualquier momento, por iniciativa propia o a *solicitud de interesado*, y previo dictamen favorable del Consejo de Estado u órgano consultivo equivalente de la Comunidad Autónoma, si lo hubiere, declararán de oficio la nulidad de los actos administrativos que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo, en los supuestos previstos en el artículo 62.1.” (énfasis añadido)

Art. 110 “La *interposición* del recurso deberá expresar:

a) *El nombre y apellidos del recurrente*, así como la identificación personal del mismo. (...) (énfasis añadido)

Art. 118 “Contra los actos firmes en vía administrativa *podrá interponerse* el recurso extraordinario de revisión ante el órgano administrativo que los dictó, que también será el competente para su resolución, cuando concorra alguna de las circunstancias siguientes:

1) Que al dictarlos se hubiera incurrido en error de hecho, que resulte de los propios documentos incorporados al expediente (...)” (énfasis añadido)

Nota: Plazo de resolución: Tres meses. Transcurrido este plazo sin resolución se podrá entender desestimado el recurso.

De la información recopilada se desprende que sólo en la legislación ecuatoriana, y específicamente en materia tributaria, el inicio del procedimiento de

Revisión se insinúa y no se interpone; lo que corrobora la opinión y rechazo que hace Vidal respecto de esta reforma legislativa. Actualmente, la norma regulada del Código Tributario dispone:

“Art. 143.- El director general del servicio de rentas internas, en la administración tributaria central [...] tienen la potestad facultativa extraordinaria de iniciar, de oficio o por *insinuación* debidamente fundamentada de una persona natural o jurídica, que sea legítima interesada o afectada (...)” (énfasis añadido)

La legitimación para recurrir, conforme lo sostienen García de Enterría y Fernández, resulta con carácter general; de la titularidad de un derecho subjetivo típico y de un interés legítimo, no debe entenderse mediatizada por la eventual ausencia del interesado en el procedimiento administrativo previo a la adopción del acto recurrido.¹³¹ Agregamos que tampoco se debe “mediatizar” o limitar la libertad de acción del particular como legitimado dentro del procedimiento administrativo por el carácter extraordinario, el cual está dado, por ajustarse a las causales establecidas en la Ley, no por una supuesta condición de “*acto privativo discrecional y optativo de la administración*”.

Examinando exclusivamente la construcción normativa, podemos concluir que la “*potestad facultativa extraordinaria de la máxima autoridad*”, está encaminada a cubrir uno de los aspectos que es el inicio de la Revisión; no se refiere a la prerrogativa de admitir y conocer el Recurso, respecto del cual siempre debe respetarse el debido proceso y derecho a la defensa, ya que una vez interpuesta por el particular, deja de ser facultativa para volverse una potestad reglada.

A manera de conclusión anticipada, podemos afirmar que incluso, previo a la configuración de alguna de las causales establecidas en la Ley, el administrado inconforme con un acto administrativo firme o ejecutoriado, es titular del derecho de impugnar la decisión; la admisión sigue sujeta al cumplimiento del debido proceso, y aún cuando no se ajuste a las causales establecidas en la ley, por el mismo principio de oficialidad, la máxima autoridad está impedida de inadmitir el recurso sin motivar o fundamentar su decisión, tampoco esta circunstancia constituye prerrogativa

¹³¹ García de Enterría, Eduardo; Fernández, Tomás-Ramón, *Curso de Derecho Administrativo*, Tomo II, 549.

absoluta y exclusiva de la máxima autoridad, como se ha afirmado en algunos estudios.

4.- CONCLUSIONES:

LA REVISIÓN COMO RECURSO ADMINISTRATIVO.

La presente investigación nos ha permitido abordar el asunto de los recursos administrativos desde las diversas ópticas presentes dentro del derecho administrativo. Finalmente, podemos ver que existe una articulación importante del Recurso de Revisión con principios fundamentales del derecho: proporcionalidad, igualdad, seguridad jurídica, e interdicción de arbitrariedad en la actuación de los poderes públicos; además de principios como los de buena fe, impugnabilidad y, autotutela; pues todos ellos formulan garantías a favor de los administrados y límites al ejercicio de la potestad pública.

En ese sentido, hacemos referencia al planteamiento construido por García y Fernández en su obra Curso de Derecho Administrativo, reeditada en el 2011, en la cual dedica un capítulo entero a explicar sobre los derechos subjetivos del administrado.

Su planteamiento explica que se va estructurando un derecho del particular desde la situación inicial del individuo en la sociedad, el mismo que puso en marcha la Revolución Francesa, donde la ley deja de ser un mandato, para convertirse, en el plano político, en un marco dentro del cual queda protegida la libertad de los ciudadanos. Para estos autores españoles, el administrado es titular de derechos subjetivos frente a la Administración en dos supuestos:

- 1) Los que llama típicos (por su identidad con los derechos clásicos del Derecho Privado) o activos; y,
- 2) “Cuando ha sido perturbado en su *esfera vital* de intereses por una actuación administrativa ilegal, supuesto en el cual el ordenamiento en servicio del más profundo sentido de legalidad en el Estado de Derecho como garantía de la libertad, *le apodera con un derecho subjetivo dirigido a la eliminación de esa actuación ilegal y al restablecimiento de la integridad de sus intereses; a*

*estos derechos subjetivos podemos llamar reaccionales o impugnatorios.”*¹³²
(énfasis añadido)

En el mundo del Derecho, y con más precisión en el espacio del Derecho Administrativo, frente a un error de hecho o de derecho o cualquier actuación ilegal de la administración, que perturbe a la “esfera vital de intereses” de un individuo, aparece a favor del particular un “derecho subjetivo reaccional o impugnatorio”, que constituye una garantía de libertad que no puede estar limitada o menoscabada por la autoridad, menos por una fuente del derecho -jurisprudencial- que pretende interpretar de forma limitada una institución jurídica desarrollada décadas atrás por la doctrina; la revisión como supuesto “*acto privativo discrecional y optativo de la administración*” o más bien, como facultad exclusiva de la administración no puede desvirtuar el derecho de impugnar un acto ilegítimo que afecta los intereses del administrado. Mantener esa postura implica una violación directa al derecho constitucional a la defensa y al principio de impugnabilidad.

Finalmente, gracias al aporte de los principios generales del derecho, podemos concluir que la revisión tributaria es y ha sido un Recurso Administrativo; el criterio de la jurisprudencia es parcialmente válido, pues los argumentos se apegan a un fragmento del concepto amplio de autotutela, como facultad de la administración iniciada de oficio y como excepción al principio de buena fe “*«venire contra factum proprium nulla conceditur»*”, también es una prerrogativa de la administración, pero no cualquiera, la que se trata, es una: potestad reglada.

Martha Franch advierte que: “La revisión de oficio es un acto reglado, dado que ante la existencia de una causa de nulidad, la administración debe declarar de oficio la nulidad del acto. Consiste simplemente en que la administración detecte la existencia de un vicio de nulidad para que deba empezar el procedimiento de revisión.

[...] La revisión puede ser realizada por la propia administración autora del acto o a instancia del administrado.”¹³³.

132 García de Enterría, Eduardo; Fernández, Tomás-Ramón, *Curso de Derecho Administrativo*, Tomo II, 53.

133 Franch, Martha, “Revisión de Oficio”, en *Control de la administración pública, Segundo Congreso Iberoamericano de Derecho Administrativo*, 189.

El político y jurista español Landelino Lavilla Alsina, hace algunas décadas ya marcaba con absoluta claridad la esencia y naturaleza de esta institución jurídica:

“Conforme se infiere con claridad de lo hasta aquí dicho, la revisión de un acto administrativo puede ser promovida por un administrado, en cuanto titular de un interés particular, o por la Administración autora del acto, en cuanto gestora del interés general.

El acto mediante el que un particular promueve *formalmente la revisión de un acto administrativo, impugnándolo, es el recurso.*”¹³⁴. (énfasis añadido)

El autor ecuatoriano Álvaro Mejía opina que: “la Revisión tributaria nacional posee un solvente tratamiento normativo, ya que desarrolla los caracteres propios de la naturaleza extraordinaria del Recurso, tanto en los aspectos de fondo, como en los de forma. *Consideramos que tales contenidos normativos, hoy en día se encuentran relativizados también por los juzgadores supremos, mismos que argumentando mandatos constitucionales, denuestran los contenidos y caracteres propios del instituto extraordinario*” (énfasis añadido)

Por la larga trayectoria en materia tributaria del maestro ecuatoriano Dr. Luis Toscano Soria, nos permitimos citar un criterio que constituye la base de los argumentos que han motivado esta investigación:

“Al referirse al recurso de revisión, la Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia ha resuelto en fallos de triple reiteración, que la norma comentada sobre aceptación tácita del silencio administrativo no es aplicable al recurso de revisión, afirmando que no se trata propiamente de un recurso y, de aceptarse como tal, es en todo caso un recurso extraordinario por referirse a actos firmes o ejecutoriados y tratarse de potestad facultativa o discrecional de la autoridad que puede o no aceptar a trámite un recurso insinuado.

134 Lavilla Alsina, Landelino, “La Revisión de Oficio de los Actos Administrativos”, *Revista de Administración Pública*, No. 34, 1961, Editor Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 60., disponible en: <<http://dialnet.unirioja.es/revista/1132/A/1961>>

No puede desconocerse la característica especial del recurso de revisión cuando es insinuado por un sujeto pasivo que se considere afectado por un acto administrativo firme o ejecutoriado, sin embargo bien vale la meditación sobre las siguientes situaciones.

Si el informe jurídico encuentra procedente un recurso de revisión insinuado y la autoridad competente lo acepta a trámite avocando conocimiento del mismo, *la potestad facultativa desaparece y se transforma en potestad administrativa reglada y por tanto obligatoria.*

El art. 147 del Código Tributario dispone de modo *imperativo* que concluido el sumario, la autoridad dictará en el plazo de noventa días; *no dice la norma* que la autoridad *podrá* dictar resolución en el plazo de noventa días.”¹³⁵ (énfasis añadido)

Ignacio Vidal Maspons comenta sobre la gravedad que provoca la desnaturalización del concepto de “recurso” e incorpora a su análisis el pensamiento de varios autores como Roberto Dromi, Carlos María Folco, Enrique Rojas Franco y García de Enterría, para finalmente manifestar lo siguiente:

“De lo dicho, pues, habrá que llegar a la lógica conclusión y sin la menor de las dudas de que el “proceso de revisión” al que se refiere el actual artículo 143 del Código Tributario es, efectivamente un “recurso”, analizado desde el punto de vista doctrinal.

Y desde el punto legal también lo es [...]”¹³⁶

“Respetando la ilustre opinión de los Señores Magistrados de la Excelentísima Corte Suprema de Justicia, Sala de lo Fiscal, estimo que el error fundamental estriba en que se concluya que 'la revisión no es un recurso administrativo', basándose para ello en que el recurso de revisión es extraordinario, optativo y discrecional para la Administración Tributaria.

Sostengo, con todo comedimiento a los Señores Magistrados, que el recurso de revisión tal como está concebido en el Código Tributario es, jurídica y

135 Toscano Soria, Luis, “*Procedimientos administrativos y contenciosos en materia tributaria*”, 208-209.

136 Vidal Maspons, Ignacio, “El Recurso Administrativo de Revisión y el Proceso de Ejecución”, en *Memorias, VIII Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario*, 151.

definitivamente un recurso administrativo y un derecho del administrado por cuanto el mismo encaja en las unánimes posiciones doctrinarias expuestas, cuyos conceptos no es necesario repetir, [...]

En cuanto al criterio de que el recurso de revisión por ser optativo y discrecional para la Administración Pública, tampoco es un recurso administrativo ni un derecho para el administrado, es importante hacer notar, como ya lo dice el propio Código y los fallos transcritos, que este recurso puede 'insinuarse' además por 'cualquier persona directamente afectada', y dentro de éstos, sin lugar a discusión se encuentra el contribuyente, y concluir que precisamente por ser optativo y discrecional la Administración Tributaria no tiene ningún plazo para contestarlo, aún cuando sea insinuado por el contribuyente es soslayar el derecho del contribuyente consagrado en el número 15 del artículo 23 de la actual constitución [2007]”¹³⁷

El procedimiento administrativo constituye una garantía jurídica para el particular, que tiene como fin, tutelar el interés general; no existe justicia administrativa si la administración no satisface eficaz y oportunamente los intereses que tiene confiados. La tramitación del recurso de revisión exige una regulación clara, que permita a la administración actuar con mayor diligencia cuando los actos de naturaleza tributaria que han alcanzado firmeza contengan errores que afecten derechos subjetivos. El primer paso lo deberían adoptar los tribunales de justicia, cambiando el criterio jurisprudencial del 2006, de conformidad a lo que dispone el artículo 185 segundo inciso, de nuestra Constitución:

“(…) Para cambiar el criterio jurisprudencial obligatorio la jueza o juez ponente se sustentará en razones jurídicas motivadas que justifiquen el cambio, y su fallo deberá ser aprobado de forma unánime por la sala en las sentencias y reconociendo a este procedimiento administrativo todos los efectos que la ley otorga a los recursos.”

Este recurso cobrará vigencia y será un instrumento útil para el control de la legalidad de los actos administrativos de naturaleza tributaria, cuando se reconozca su verdadera naturaleza; mientras la Revisión no sea considerada como un verdadero

¹³⁷ Vidal Maspons, Ignacio, “El Recurso Administrativo de Revisión y el Proceso de Ejecución”, 161-162.

Recurso Administrativo, ningún término para resolver será respetado por la autoridad; la balanza seguirá inclinada a favor de la administración.

Todos quienes hemos transitado por el campo del derecho tributario conocemos la opinión generalizada que mira al recurso de revisión como un instituto inservible, que ha perdido su función, cuyo destino es desaparecer del ordenamiento jurídico. Aquellas opiniones podrían ser distintas si los errores que afectan a este instituto jurídico fuesen corregidos a través del respeto a la estructura normativa actual. Es verdad que hay imprecisiones en cuanto a la legitimación activa del particular -con la incorporación del término “insinuación”-. Salvando ese detalle, es perfectamente factible que tengamos nuevamente a un medio de impugnación efectivo, con términos para resolver, claros; que dispongamos de una tramitación donde en la que se incorporen los principios del procedimiento administrativo, tales como: legalidad objetiva, informalismo a favor del administrado, impulsión de oficio, debido proceso, etc. Sólo a través de un procedimiento claro, dejando de lado la confusa jurisprudencia, se podrá llegar a la verdad material del procedimiento administrativo de forma ágil y oportuna.

Como profesionales del derecho y ciudadanos frente a la administración pública, creemos que ningún poder se justifica por sí solo; que es el servicio a la sociedad el que mantiene viva a una organización de carácter público; y que no hay autoridad que pueda insubordinarse a la Ley o al Derecho a expensas del poder o función que ocupa. Ya lo manifiestan García y Fernández: “La administración no representa al pueblo, sino que le sirve, no puede ampararse en la nota de soberanía, que vendría a justificarla ante el Derecho por su sola presencia subjetiva, sino que, antes bien, es una organización íntegramente subordinada al Derecho, no señora del mismo, obligada a justificarse en la observancia estricta de las normas legales”¹³⁸

138 García de Enterría, Eduardo; Fernández, Tomás-Ramón, *Curso de Derecho Administrativo*, Tomo II, 533.

CAPITULO III. CONTROL DE LEGALIDAD

1.- GENERALIDADES.

Para Enrique Silva Cimma, el control de legalidad “no es otra cosa que un conjunto de sistemas que tiene por finalidad ejercer la salvaguardia del principio de legalidad o aplicar las sanciones para quienes lo han infringido”¹³⁹ Este autor chileno indica que esos sistemas o mecanismos de control en un Estado de Derecho son o pueden ser de la más diversa índole pero que, en todos los casos y en sus distintas modalidades, su función es siempre la misma: mantener a la Administración estatal subordinada al derecho.¹⁴⁰

Silva Cimma basado en su realidad normativa se refiere a distintos sistemas de control: “El control sobre la base de la acción de los tribunales ordinarios de justicia o de los tribunales de lo contencioso administrativo, y ambos casos en vía jurisdiccional; el control sobre la base del sistema interno, es decir por vía de la propia Administración activa y como una manera de obtener que la Administración sea eficaz”.¹⁴¹ Por su parte Jorge García Rojas, indica que el control de legalidad en materia administrativa dentro del sistema jurídico mexicano tiene tres formas de solución: a través de los recursos administrativos, a través del juicio contencioso administrativo y a través del juicio de amparo.¹⁴² Carmen Simone Lasso manifiesta que en: “aquellos casos en los que los administrados son afectados por actos administrativos viciados, *además de los reclamos y recursos administrativos*, en nuestro país se ha previsto la existencia de un control de legalidad. Este control *existe de forma paralela* al control constitucional y *al control en sede administrativa*, siendo competentes para ejercitarlo los tribunales de lo contencioso administrativo y

139 Silva Cinma, Enrique, *Derecho administrativo chileno y comparado, Principios Fundamentales del Derecho Público y Estado Solidario*, (Chile: Editorial Jurídica de Chile, 1996), 50.

140 Cfr. *Ibíd.*, 51.

141 Silva Cinma, Enrique, *Derecho administrativo chileno y comparado, Principios Fundamentales del Derecho Público y Estado Solidario*, 50.

142 Cfr. Jorge García Rojas, “El control administrativo de legalidad en la administración pública”, *Revista de administración pública*, (Mexico: Órgano Editorial del Instituto Mexicano de Administración Pública, Núm. 24, Dirección Gustavo Esteva, 1973), 116.

de lo fiscal respectivos.”¹⁴³ (énfasis añadido).

Sin duda, se debe reconocer que la manera eficaz de ejercer un control de legalidad siempre será por intermedio de un tercero imparcial, dentro de un proceso jurisdiccional; eso no quita, como lo señala Carmen Simone -refiriéndose a los tribunales-, que existan paralelamente otros mecanismos. Nosotros creemos que, por la relación directa administración-contribuyente, en vía gubernativa existe una forma igualmente efectiva de ejercer este control a través de los recursos administrativos. Recordemos que con la expedición de la Ley de Modernización del Estado, se permite al interesado impugnar directamente en sede contenciosa sin tener que agotar la vía administrativa; con este cambio, el recurso administrativo deja de ser una carga y se transforma en un verdadero derecho. A pesar de este avance en materia procesal administrativa, subsisten ciertas prácticas negativas que estructuran un procedimiento administrativo idéntico al proceso jurisdiccional.

Si bien es cierto que su elemento común es llegar a la verdad material, los principios y reglas que rigen el procedimiento administrativo son de naturaleza distinta a los principios que conducen el proceso judicial porque la administración pública no tiene como función principal administrar justicia; la misión de la administración tributaria es la gestión y recaudación de impuestos, sus actos se presumen legítimos y ejecutorios, para que la autoridad pueda cumplir su función de forma ágil; el procedimiento administrativo de la misma forma, debe reflejar el espíritu de esa función administrativa, es decir, la autoridad debe ejercer la facultad resolutoria con agilidad y dinamismo y hasta con cierto margen de discrecionalidad -que no implica arbitrariedad- al aplicar los principios del procedimiento administrativo, en los momentos de valorar la prueba y la pertinencia de las causales invocadas.

Esta investigación no propone un recurso de revisión carente de reglas, en efecto son necesarias las formas, siempre que no impliquen un conjunto de requisitos que dificulten el ejercicio de derechos. Cuando éstas se tornan rígidas y severas, los

143 Simone Lasso, Carmen, *El control de constitucionalidad de los actos administrativos en el Ecuador*, (Quito: Tesis de maestría en Derecho con mención en Derecho Tributario, Universidad Andina Simón Bolívar UASB-ECUADOR, 2005, 74., disponible en: <<http://repositorio.uasb.edu.ec/bits-tream/10644/2423/1/T0353-MDE-Simone-El%20control.pdf>>

medios de impugnación finalmente pierden utilidad y los administrados terminan optando por la vía contenciosa, quedando expuestos a un proceso más largo y complejo; por ello se pretende sugerir la construcción de un trámite ágil, reglado, con principios que se adapten a la naturaleza propia del procedimiento administrativo, que refleje también una comunicación directa entre la autoridad y el contribuyente, que finalmente se refleje en resoluciones ajustadas a derecho.

Para llevar a efecto esa propuesta, se abordarán a continuación tres aspectos del control de legalidad en sede administrativa:

- 1) Principios del procedimiento administrativo;
- 2) Aspectos generales del control de legalidad vía revisión; y,
- 3) Aspectos técnicos del control de legalidad.

2.- PRINCIPIOS DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO.

En vía administrativa, el trámite debe procurar una solución rápida, sin el carácter rígido y formal de la vía jurisdiccional, con una reglamentación clara. Para combinar esos objetivos, a través de los principios que rigen el procedimiento administrativo, se intentará construir una propuesta para el recurso de revisión tributario, sometido siempre al principio de legalidad en donde el margen de discrecionalidad a favor de la autoridad no sobrepase los límites que la norma impone a toda administración pública, eso sí, manteniendo un criterio abierto respecto de la concesión de garantías al administrado.

Miguel López Olvera cita a Rafael Sánchez, quien sostiene que los principios generales del derecho son las premisas fundamentales jurídicas que buscan con su aplicación, la justicia, la equidad, el bien común, el bienestar social.¹⁴⁴ López pide distinguir los principios fundamentales del derecho, que son la base del ordenamiento, y que se ubican en la Constitución, y ahora también, en fuentes supranacionales; de aquellos principios institucionales, derivados de una determinada institución a partir de *su idea organizativa*.¹⁴⁵

144 Cfr. López Olvera, Miguel, “Los principios del derecho administrativo”, *Estudios en homenaje a Don Jorge Fernández Ruiz, Derecho administrativo*, Tomo I (Mexico: Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM, Coordinadores: Cienfuegos Salgado y David, López Olvera, Miguel, 2005), 176.

145 Cfr. *Ibíd.*, 178.

Para el jurista Jorge Zavala Egas, los principios generales de Derecho abarcan todo el ordenamiento jurídico y cumplen tres funciones: informadora, interpretativa o supletoria de la normativa. Se diferencian del procedimiento administrativo, porque éstos no desempeñan esas tres funciones; para distinguirlos de los verdaderos principios del derecho, pueden ser denominados también como reglas esenciales. Afirma que aquéllas son reflejos de éstos o consecuencias de los mismos, esto es, la regla no constituye el Derecho, se formula de acuerdo con éste.¹⁴⁶

La doctrina desarrolla los principios del procedimiento administrativo de forma similar; Catalina García Vizcaino analiza los principios de: impulsión de oficio; celeridad; sencillez; formalismo moderado (informalismo); economía y eficiencia; orden procesal; escrituriedad; debido proceso sustantivo.¹⁴⁷ Por su parte López Olvera recoge los de: legalidad objetiva y debido proceso adjetivo, seguridad jurídica, gratuidad, celeridad, economía, sencillez, eficacia, eficiencia, publicidad, buena fe, descentralización, desconcentración y de coordinación.¹⁴⁸ Se considerarán los más importantes, que puedan aportar al recurso de revisión tributario como parte del procedimiento administrativo.

2.1.- Principio de la legalidad objetiva.

En la postura que se ha adoptado que reconoce a la revisión como un “recurso” el principio de legalidad objetiva es fundamental. Este principio impide que el contenido del acto administrativo sea la manifestación de los intereses individuales de una de las partes, busca que la decisión involucre todos los elementos posibles que permitan establecer los hechos más próximos a la realidad objetiva. La presencia de este principio en el procedimiento administrativo se manifiesta como otra garantía más que se materializa a través del recurso administrativo. El maestro Agustín Gordillo nos reseña el alcance del principio de legalidad objetiva:

“Una de las características fundamentales de los recursos administrativos y por lo tanto del procedimiento mismo, es que ellos son objetivos, en el sentido de que tienden no sólo a la protección del recurrente o a la determinación de sus derechos, sino también a 'la defensa de la norma jurídica objetiva, con el

146 Cfr. Zavala Egas, Jorge, *El Procedimiento Administrativo*, 104.

147 García Vizcaino, Catalina, *Derecho Tributario Tomo II, Derecho Tributario Procesal*, 109-111.

148 López Olvera, Miguel, “Los principios del derecho administrativo”, 178.

fin de mantener el imperio de la legalidad y justicia en el funcionamiento administrativo;' por ello es que hay un cierto interés público en su sustanciación.

En virtud de este principio se explica, como veremos, que el procedimiento tenga carácter instructorio, y que la autoridad pueda proceder de oficio; que prive en él el principio de la verdad material, por oposición a la verdad formal; *que exista amplitud para considerar bien impuestos los recursos y reclamaciones, facilitando así en lo posible el control de los superiores jerárquicos sobre la buena marcha y legalidad de la administración pública.*

De allí se desprende también que el desistimiento del recurrente no exima a la administración de la obligación de determinar si existe o no la ilegitimidad aducida y resolver el recurso, y que incluso el fallecimiento del recurrente no varíe tal conclusión. [...]

De ese mismo principio general surge la necesidad de conferir una amplia oportunidad de defensa al administrado. Esto es un requisito constitucional exigido en los sistemas liberales en atención a la persona humana misma, es decir, al individuo; pero incluso prescindiendo de esa consideración, en cualquier régimen estatal —liberal, autoritario o despótico— se hace técnicamente necesario *conferir la máxima oportunidad de defensa para asegurar la efectiva y correcta aplicación de aquello que en el régimen sea la 'legalidad objetiva.'*

En efecto, sea el régimen jurídico general respetuoso de los derechos individuales o tiránico, el mismo sólo será aplicado correctamente si es posible *reclamar adecuadamente en vía administrativa contra cualquier desvío o exceso en su ejecución diaria.*"¹⁴⁹ (énfasis añadido)

La aplicación de este principio garantiza que, en el procedimiento administrativo, prime la verdad material sobre la verdad formal, y esencialmente que

149 Gordillo, Agustín, "Procedimiento y Recursos Administrativos", *Tratado de Derecho Administrativo y Obras selectas*, Tomo 5 (Buenos Aires: Fundación de Derecho Administrativo, FDA, 1ª edición, 2012), 1-2., disponible en: <http://www.gordillo.com/pdf_tomo5/03/03-capitulo2.pdf>. Subnotas de Heredia, Horacio, H., "Los Medios Administrativos para la Protección de los Administrados", *Revista del Colegio de Abogados n° 2*, (Buenos Aires: 1945).

el interés público se refleje con el respeto a la norma objetiva, confiere una mayor oportunidad de defensa al particular, es decir reivindica el carácter de recurso que la jurisprudencia suprimió. Dentro de este principio se encuentran incorporados otros dos: los principios de oficialidad e informalismo a favor del administrado.¹⁵⁰

2.2.- Principio de Informalismo en favor del administrado.

El término informalismo puede ser interpretado de maneras opuestas, siguiendo al maestro Agustín Gordillo, debemos fijar con precisión su significado. Una forma es, entenderlo como informalismo aplicado al procedimiento; señala como ejemplo, el perfeccionado sistema francés de control jurisdiccional de la administración, que no ha visto necesario imponer protecciones en favor de los administrados. Es decir, se ha interpretado el informalismo en el sentido de que la autoridad no está sujeta a ninguna regla para llevar el procedimiento, y puede, con libertad, conducirlo por el cauce que más le parezca, sin sujeción a ninguna forma preestablecida; para el autor esa manera de interpretar el principio de informalismo enfáticamente dice debe ser rechazada.¹⁵¹ El otro modo de entender este principio, dentro del procedimiento administrativo, es a favor del administrado, esta interpretación proviene del derecho español y ha sido acogida en el sistema argentino, el maestro Agustín Gordillo cita la declaración del Tribunal Supremo de España en 1922 “las reclamaciones producidas en vía gubernativa no están sometidas a formalidades precisas, debiendo interpretarse su contenido con espíritu de benignidad”, sostiene que el mérito del derecho español y argentino reside en haberlo erigido en principio fundamental del procedimiento administrativo.¹⁵² En definitiva:

“únicamente el administrado quien puede invocar para sí la elasticidad de las normas de procedimiento, en tanto y en cuanto ellas le benefician; ese informalismo no puede ser empleado por la administración para dejar de cumplir con las prescripciones que el orden jurídico establece respecto de su modo de actuación, ni para eludir el cumplimiento de las reglas elementales del debido proceso [...]

150 López Olvera, Miguel, “Los principios del derecho administrativo”, 183.

151 Cfr. Agustín Gordillo, “Procedimiento y Recursos Administrativos”, Tomo 5, 6., disponible en: <http://www.gordillo.com/pdf_tomo5/03/03-capitulo2.pdf>

152 Cfr. Agustín Gordillo, “Procedimiento y Recursos Administrativos”, Tomo 5, 9., disponible en: <http://www.gordillo.com/pdf_tomo5/03/03-capitulo2.pdf>

Establecer un procedimiento formal, a semejanza del judicial, implicaría hacer perder a esa gran mayoría de administrados toda posibilidad seria de recurrir administrativamente [...] *Formalizar en extremo el procedimiento significaría desproveer de medios de protección administrativa eficiente a la mayoría de los particulares*[...] Ello no significa, por supuesto, que no se puedan dictar algunas normas esenciales de procedimiento: pero ellas deben a nuestro criterio mantener siempre el principio del informalismo en favor del administrado.”¹⁵³

En nuestro ordenamiento jurídico tal principio está recogido en el artículo 169 de la constitución:

“El sistema procesal es un medio para la realización de la justicia. Las normas procesales consagrarán los principios de simplificación, uniformidad, eficacia, inmediación, celeridad y economía procesal, y harán efectivas las garantías del debido proceso. No se sacrificará la justicia por la sola omisión de formalidades.”

A manera de comentario, porque dentro del contenido del principio de informalismo se ha mencionado la “formalización extrema” del procedimiento administrativo, traemos a colación lo manifestado por el autor Álvaro Mejía cuando estudia a la Revisión tributaria en sede administrativa:

“El carácter extraordinario se configura plenamente en materia administrativa, en tanto en cuanto la ley no obliga a la administración a acoger el pedido del particular, quedando a su completa discreción decidir si inicia o no una revisión, *sin importar inclusive la fuerza o importancia de los fundamentos que exponga el insinuator.*” (énfasis añadido).

Apreciamos que esta afirmación sugiere un procedimiento administrativo riguroso; a nuestro parecer no es discrecional negar la revisión cuando los argumentos y las causales invocadas tienen relación; dentro del procedimiento administrativo esa conducta resulta más bien arbitraria, pues la actividad de la administración pública se encuentra sometida al principio de legalidad, es decir, la admisión está sujeta a una valoración lógica enmarcada en la Ley, no constituye

153 Ibid, 8., disponible en: <http://www.gordillo.com/pdf_tomo5/03/03-capitulo2.pdf>

atribución privativa de la autoridad ordenar su archivo cuando se configura alguna de las causales, aplicar ese criterio limita las garantías del debido proceso y podría influir de forma negativa en el control de legalidad en la vía jurisdiccional. Hemos recogido de doctrina importante, que el carácter extraordinario del Recurso de Revisión, se manifiesta por cuanto se lo puede incoar contra actos firmes o resoluciones ejecutoriadas, en base a causales preestablecidas por la ley, no por la discrecionalidad de acoger o no el pedido.

Ya lo advierte el maestro Gordillo: “el fundamento que aquí se da para sentar el principio del informalismo en la calificación del recurso, es precisamente, *no 'frustrar en la práctica los escasos remedios procesales que las leyes acuerdan a los administrados'*, o sea, que la finalidad es dar una más efectiva protección jurídica a los individuos, *y no, conferir mayor discrecionalidad a la administración.*”¹⁵⁴

En definitiva, el principio de informalismo se lo debe entender siempre a favor del administrado, no de la administración; bajo los fundamentos de éste, no hay obstáculo alguno para afirmar que, dentro del procedimiento administrativo no se utilizan las formas sacramentales que son de rigor en la actuación ante los órganos judiciales.¹⁵⁵

Para Miguel López Olvera, que acoge el pensamiento de los argentinos Ismael Farrando y Patricia Martínez:

“la falta de rigidez en las formas se aplica únicamente para el administrado, y no debe aplicarse este principio para la actuación de la administración pública, la cual es reglada y debe ser desarrollada dando pleno cumplimiento a lo establecido en la ley. (...) el procedimiento administrativo carece de formas estrictas, de fórmulas sacramentales que obstaculicen o impidan la participación del interesado, flexibilizando los requisitos para hacerla efectiva.”¹⁵⁶

154 Agustín Gordillo, “Procedimiento y Recursos Administrativos”, Tomo 5, 8., disponible en: <http://www.gordillo.com/pdf_tomo5/03/03-capitulo2.pdf>

155 Cfr. Ivanega, Miriam, “El principio del informalismo en el procedimiento administrativo”, 21., disponible en: <<http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechopucp/article/download/3006/3512>>

156 López Olvera, Miguel, “Los principios del derecho administrativo”, 185.

2.3.- Principio de Impulsión de Oficio o de Oficialidad.

El principio de oficialidad y el de instrucción constituyen el fundamento para que la autoridad promueva las actuaciones administrativas en sus decisiones; a diferencia del proceso civil, aquí está en juego no sólo el interés particular sino el interés público. Este principio sustenta la obligación de la administración pública, de impulsar de oficio el procedimiento, hasta llegar a producir el acto administrativo legítimo apegado a Derecho.

Para el Dr. Marco Morales Tobar la impulsión de oficio del procedimiento administrativo:

“deviene del interés público que rige la relación Administración pública-administrado, que desde luego, trasciende sobre la esfera individual de derechos de los administrados (...) en esencia radica en la satisfacción del interés colectivo a través de la sujeción de las actuaciones de poder público al principio de juridicidad (...)”¹⁵⁷.

Para Agustín Gordillo el principio de la “oficialidad” derivado del principio de legalidad objetiva:

“tiene como primera hipótesis la impulsión de oficio del procedimiento [...]”

Ello es así, porque en la actuación de los órganos administrativos no debe satisfacerse simplemente un interés individual sino también un interés colectivo, y el propio interés administrativo: de allí que la inacción del administrado no pueda determinar en ningún caso la paralización del procedimiento”¹⁵⁸

Vinculando el principio de impulsión de oficio con la revisión administrativa, podemos advertir un aspecto que afecta a la tramitación de este recurso, nos referimos a la paralización o demora para iniciar el procedimiento, en la norma no se ha previsto un término para aperturar el sumario, eso provoca que el trámite de revisión se detenga, solo a partir de su cierre empieza a decurrir el plazo de noventa días para su resolución. Bajo los fundamentos de este principio se entiende que la

157 Morales Tobar, Marco, “Manual de Derecho Procesal Administrativo”, 103.

158 Agustín Gordillo, “Procedimiento y Recursos Administrativos”, Tomo 5, 3., disponible en: http://www.gordillo.com/pdf_tomo5/03/03-capitulo2.pdf

autoridad debe procurar una atención oportuna porque la paralización del trámite no afecta únicamente al particular, incluso cuando sabemos que la interposición del recurso de revisión no tiene efecto suspensivo, la falta de pronunciamiento de la autoridad dentro de la tramitación de este recurso implica violación directa al principio de impulsión de oficio pues afecta al interés general.

Para López Olvera el principio de oficialidad no supone solamente “(...) la impulsión de oficio, sino también la instrucción de oficio. Corresponde a la autoridad administrativa la adopción de los recaudos conducentes a su impulsión, hasta el dictado del acto final y, asimismo, el desarrollo de la actividad necesaria para obtener las pruebas pertinentes para su adecuada resolución”.¹⁵⁹

La instrucción de oficio también constituye un elemento fundamental en la construcción que pretende hacer esta investigación respecto del recurso de revisión, específicamente en lo relativo a la valoración de la prueba; pues, dada la autonomía científica del derecho tributario es necesario incluso dentro de un recurso extraordinario, que la autoridad tenga acceso a todos los medios que considere necesarios para resolver, respetando siempre el principio *in dubio pro reo*.

2.4.- Principio del Debido Proceso.

En la introducción a este apartado habíamos manifestado que era necesario distinguir los principios fundamentales del derecho, que son la base del ordenamiento de aquellos principios institucionales, derivados de una determinada institución a partir de necesidad de organización. El debido proceso es un principio de carácter general del derecho, pues abarca todo el sistema procesal y, como algunos de los principios que hemos analizado, se deriva al ámbito del procedimiento administrativo de manera específica.

Ya como garantía del debido proceso adjetivo, también existen otros derechos en favor del administrado:

a) el derecho a ser oído.- es decir exponer las razones de las pretensiones y defensas antes de la emisión de los actos que se refieran a sus derechos subjetivos o intereses legítimos;

¹⁵⁹ López Olvera, Miguel, “Los principios del derecho administrativo”, 185.

- b) El derecho a ofrecer y producir pruebas dentro del plazo que determine la Ley;
- c) El derecho a una decisión fundada, que involucre los argumentos expuestos por el afectado, las pruebas aportadas y los hechos y el derecho en conjunto.

Sin duda el debido proceso es uno de los principios rectores del derecho público, sin embargo en este apartado no amerita profundizar los aspectos que habíamos analizado dentro del primer capítulo. Eso sí, se debe recordar que en la Constitución de Ecuador estas garantías están reguladas en el artículo 76, que a su vez contienen la garantía del derecho a la defensa y derecho de impugnación. En la Convención Americana de los Derechos Humanos las garantías del debido proceso están reguladas dentro de los artículos 8 y 25 que regulan las Garantías Judiciales y la Protección Judicial respectivamente.

Del estudio de los principios del procedimiento administrativo, podemos concluir que ciertos aspectos que influyen en la calidad de las resoluciones de la administración y del efectivo control de legalidad no han sido valoradas en favor del contribuyente; eso no impide que los administrados en el ejercicio de su derecho a la defensa, a través de cualquiera de los mecanismos de impugnación existentes, exijan a la autoridad que cumpla e interprete en conjunto todos los fundamentos y principios del procedimiento administrativo, como garantía y respeto a los derechos del administrado y la satisfacción del interés público.

3.- ASPECTOS GENERALES DEL CONTROL DE LEGALIDAD.

3.1.- Facultad Revisora.

La actividad de la administración tributaria constituye principalmente la gestión y recaudación de los tributos, esta actividad precisa de facultades especiales que hacen operativa su gestión; en materia fiscal existen: la facultad reglamentaria, la facultad determinadora de la obligación tributaria, la facultad recaudadora, la facultad resolutoria y la facultad sancionadora, las cuales son de forma general, atribuciones que nacen de la norma, el argentino Héctor Mairal, a través del pensamiento de Giannini, nos dice que “[C]omo las potestades administrativas son

atribuidas sólo por las normas, cuando la norma calla no hay potestad.”,¹⁶⁰ esa circunstancia es la que ha llevado a nuestra doctrina a definir y catalogar con claridad las cinco facultades mencionadas.

Corresponde determinar si la falta de norma expresa en nuestro ordenamiento jurídico tributario impide el reconocimiento de una “facultad revisora”. Apoyados en la doctrina española, podemos encontrar una explicación más clara al respecto.

En 1958 la Ley de Procedimiento Administrativo, en aras de la defensa del ordenamiento jurídico: “otorgó a la administración pública la posibilidad de que ante la gravedad o notoriedad de vicios en un acto administrativo, ésta pudiera 'expulsarlos' sin necesidad de acudir ante un órgano jurisdiccional. En parte, se asume que la administración es la 'culpable' de los vicios que tiene el acto y debe ser por tanto ella misma la encargada de corregirlos. Es en este sentido, que la ley le da esta posibilidad de auto-corrección y al mismo tiempo le otorga objetividad a este procedimiento.”¹⁶¹ Este principio de auto-control o autotutela es el fundamento que, finalmente, a través de un procedimiento, se vuelve objetivo en la norma; el cual primordialmente busca que los actos administrativos que dicta la propia autoridad no adolezcan de vicios.

Los españoles Eduardo García de Enterría y Tomás-Ramón Fernández, se refieren a la vía económico-administrativa, como una extensión de la “revisión”, situación que habíamos indicado previamente, resulta sumamente interesante, pues a través de este recurso un órgano administrativo “independiente” resuelve las reclamaciones de naturaleza tributaria; goza de cierta libertad para conocer todas las cuestiones de hecho y de derecho que contenga el expediente, sin que interese si han sido planteados o no por el particular, con la lógica e importante limitación de no agravar la situación del interesado, así consta su criterio:

“La extensión de la revisión en vía económico-administrativa

160 Mairal, Héctor A., “Hacia una noción más acotada del acto administrativo (donde se explica cómo los argentinos pasamos, sin darnos cuenta, de obedecer la ley a obedecer a los funcionarios públicos)”, en Gordillo, Agustín, “*El derecho administrativo en la práctica*”, *Tratado de Derecho Administrativo y Obras Selectas*, Tomo 7 (Buenos Aires: Fundación Derecho Adm. F.D.A., 10ª ed., Dir: Dos Santos, Marcelo, 2013), 516., disponible en: <http://www.gordillo.com/pdf_tomo7/capitulo28.pdf>

161 Franch, Martha, “Revisión de Oficio”, en *Control de la administración pública, Segundo Congreso Iberoamericano de Derecho Administrativo*, 2.

El art. 237 de la LGT precisa, como ya lo hiciera el artículo 1 del Real Decreto Legislativo de 12 de diciembre de 1980, que <las reclamaciones y recursos económico-administrativos someten a conocimiento del órgano competente para su resolución todas las cuestiones de hecho y de derecho que ofrezca el expediente hayan sido o no planteadas por los interesados>. El principio de congruencia tiene aquí, por lo tanto, una vigencia limitada, por lo que el precepto se ve obligado a añadir (...) dos precisiones: en primer lugar, que en el supuesto de que el órgano competente para resolver la reclamación decida abordar cuestiones no planteadas por los interesados habrá de dar a éstos la oportunidad de formular alegaciones sobre dichas cuestiones para satisfacer las ineludibles exigencias del principio de contradicción y, en segundo lugar, que en estos casos la resolución que finalmente se dicte no podrá empeorar nunca la situación inicial del reclamante.”¹⁶²

También se encuentra el sustento de que existe una potestad revisora, en la presencia otras figuras jurídicas que cumplen la función de *control* de los actos administrativos; así, en la Ley General Tributaria Española existen tres de medios de revisión en vía administrativa: a) Los procedimientos especiales de revisión. b) El recurso de reposición. c) Las reclamaciones económico-administrativas.”¹⁶³ Y dentro de los procedimientos especiales de revisión, a su vez, encontramos otros mecanismos: la revisión de actos nulos de pleno derecho; declaración de lesividad de actos anulables; revocación; rectificación de errores; devolución de ingresos indebidos; y, en la Ley de Procedimiento Administrativo española, la presencia de una “acción de nulidad”.¹⁶⁴ Podemos advertir que, según el grado de invalidez del

162 García de Enterría, Eduardo; Fernández, Tomás-Ramón, *Curso de Derecho Administrativo*, Tomo II, 571.

163 Ley General Tributaria

“Art. 213.- Medios de revisión. 1. Los actos y actuaciones de aplicación de los tributos y los actos de imposición de sanciones tributarias podrán revisarse, conforme a lo establecido en los capítulos siguientes, mediante:

a) Los procedimientos especiales de revisión.
b) El recurso de reposición.
c) Las reclamaciones económico-administrativas. (...)”

Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/pdf/2003/BOE-A-2003-23186-consolidado.pdf>

164 Figura que fue objeto de crítica a partir del dictamen 559/2002, de 4 de abril de 2002 el Consejo de Estado Español, que determina que puede ser iniciado a solicitud del interesado. Franch expone los comentarios a favor y en contra de este cambio: “la introducción de esta novedad en la iniciativa para solicitar la revisión era una mejora sustancial de esta figura, otros, por el contrario interpretan que esta “acción anulatoria” por parte del interesado era insólita (...)”. Se debe tener en cuenta que la acción de nulidad tiene características similares a las del recurso de revisión; de ese aspecto

acto administrativo, el administrado y la administración pueden optar por diversos procedimientos para cumplir el mismo objetivo, que es revisar y corregir actos sin la intervención de un tercero.

La rama tributaria, que goza de autonomía científica, también tiene vínculo con el derecho administrativo¹⁶⁵. Estas dos ramas a su vez, tanto la tributaria como la administrativa, son parte de una ciencia o disciplina jurídica más amplia llamada derecho público, mencionamos esta conexión porque en el sistema jurídico ecuatoriano esta potestad revisora atribuida a la autoridad, también se manifiesta en el ámbito del derecho administrativo a través del recurso de revisión, que se encuentra regulado en distintos cuerpos normativos, y puede según la materia tener otras manifestaciones, por ejemplo la acción de lesividad¹⁶⁶ regulada en el ERJAFE, y otras figuras más, que están reconocidas por nuestra legislación como la corrección de errores de cálculo, regulada en el art. 146 del Código Tributario.

proviene fundamentalmente la crítica a que esta acción se interponga a pedido del interesado, se habla de una duplicidad de acciones que tiene también sólidos argumentos pues las dos figuras nacen para atacar vicios de legalidad.

Véase: Franch, Martha, “Revisión de Oficio”, en *Control de la administración pública, Segundo Congreso Iberoamericano de Derecho Administrativo*, 190 y 191.

165 El maestro Agustín Gordillo señala que:

“No debe confundirse al derecho administrativo en cuanto ciencia, jurídica o disciplina científica, y al derecho administrativo como parte del orden jurídico positivo, como conjunto de normas jurídicas.

Así como al hablar del derecho civil podemos referirnos tanto al código civil y leyes complementarias, como a la disciplina que estudia las normas y principios de ese código y esas leyes, así también al hablar de derecho administrativo podemos pensar tanto en el conjunto de leyes administrativas, principios de derecho público y reglas jurisprudenciales que integran la normación positiva, el régimen jurídico positivo de la función administrativa, como en la ciencia que los estudia [...]

El derecho administrativo es pues una disciplina científica, jurídica, y por ende una rama, de la ciencia del derecho. Ubicándolo en la distinción que se hace de esta última en razón del objeto, es una disciplina de derecho público”.

Gordillo, Agustín, “Introducción al derecho administrativo”, *Tratado de derecho administrativo y obras selectas*, Tomo 5, (Buenos Aires: Fundación de Derecho Administrativo, FDA, 2012), 2., disponible en: <http://www.gordillo.com/pdf_tomo5/01/01-capitulo4.pdf>

166 Estatuto Régimen Jurídico Administrativo Función Ejecutiva, (ERJAFE):

“Art. 97.- Lesividad.- La anulación por parte de la propia Administración de los actos declarativos de derechos y no anulables, requerirá la declaratoria previa de lesividad para el interés público y su impugnación entre el Tribunal Distrital de lo Contencioso Administrativo competente. La lesividad deberá ser declarada mediante Decreto Ejecutivo cuando el acto ha sido expedido ya sea por Decreto Ejecutivo o Acuerdo Ministerial; en los otros casos, la lesividad será declarada mediante Resolución del Ministro competente. La acción contenciosa de lesividad podrá interponerse ante los Tribunales Distritales de lo Contencioso Administrativo en el plazo de tres meses a partir de la declaratoria de lesividad.

Nota: Artículo reformado por Decreto Ejecutivo No. 2772, publicado en Registro Oficial 616 de 11 de Julio del 2002 .”

A través de los procedimientos administrativos revisores, podemos probar la existencia de una potestad revisora, pero sería más preciso acercarse a una definición; y, la mejor forma de aproximarse a esa conceptualización es a través del principio de autotutela, por este principio la administración puede tomar cualquier decisión relacionada a sus funciones, sin la intervención de un tercero y por otro lado le permite también efectuar un auto-control de esos actos. La justificación podría encontrarse en la propia esencia del Estado de derecho en tanto que todos los poderes públicos están sometidos al ordenamiento jurídico y el Estado al ser garante de este principio debe proteger sus propios actos para que estén de acuerdo con la ley y el derecho.¹⁶⁷ El control interno de los actos administrativos, permite conseguir uno de los objetivos más importantes de la administración: servir con objetividad a los intereses generales. El poder de autotutela que se le reconoce a la administración, es el que le otorga esta posibilidad de poder hacer justicia por sí misma, sin necesidad de que un juez le auxilie.¹⁶⁸

Podemos afirmar que, existe una potestad revisora que se inicia de oficio o a petición de parte, y como corresponde a todos los poderes públicos se encuentra sometida al principio de legalidad.

3.2.- Facultad Resolutiva.

La facultad resolutiva se encuentra regulada en el artículo 69 del Código Tributario:

“Facultad Resolutiva.- Las autoridades administrativas que la ley determine, están obligadas a expedir resolución motivada, en el tiempo que corresponda, respecto de toda consulta, petición, reclamo o recurso que, en ejercicio de su derecho, presenten los sujetos pasivos de tributos o quienes se consideren afectados por un acto de administración tributaria.”

La norma transcrita, plantea dos aspectos: el primero es el derecho del sujeto pasivo que se considera afectado por un acto de la administración tributaria, y el otro, es la obligación de la autoridad de expedir “resolución motivada” respecto del

167 Franch, Martha, “Revisión de Oficio”, en *Control de la administración pública, Segundo Congreso Iberoamericano de Derecho Administrativo*, 4.

168 Cfr. Ibíd Franch, Martha, 1 y 2.

derecho que tiene el sujeto pasivo de presentar reclamo, recurso etc. Así también del texto de la norma: “*Las autoridades que la ley determine*” se va precisando que solo la autoridad competente¹⁶⁹ puede ejercer dicha facultad.

Es decir, constituye “facultad”, por la determinación que hace la Ley respecto de la autoridad que está llamada a resolver el recurso, pero también constituye obligación o carga, porque esta potestad se ejerce en virtud del derecho del sujeto pasivo afectado.

La norma ha previsto que esta facultad resolutoria se encamine a través de cuatro mecanismos: la consulta, petición, reclamo o recurso. Por tratarse de una potestad reglada que nace de la ley, para cada uno de éstos existe un procedimiento, su ejercicio tiene límites de oportunidad y posee particularidades dependiendo del tipo de trámite que se examine; así por ejemplo, a la consulta, la Ley le concede un efecto especial, que lo encontramos en el tercer inciso del Artículo 138 del Código Tributario:

“De considerar la administración tributaria, que no cuenta con los elementos de juicio necesarios para formar un criterio absolutorio completo, se tendrá por no presentada la consulta y se devolverá toda la documentación.”

Otra particularidad la encontramos en la determinación complementaria, dentro del reclamo administrativo, que constituye una excepción al ejercicio de las facultades administrativas por separado:

“Determinación complementaria.- Cuando de la tramitación de la petición o reclamo se advierta la existencia de hechos no considerados en la determinación del tributo que lo motiva, o cuando los hechos considerados fueren incompletos o inexactos, la autoridad administrativa dispondrá la suspensión del trámite y la práctica de un proceso de verificación o determinación complementario, disponiendo se emita la correspondiente Orden de Determinación.

¹⁶⁹ El artículo 75 del Código Tributario define así a la competencia administrativa:

“La competencia administrativa tributaria es la potestad que otorga la ley a determinada autoridad o institución, para conocer y resolver asuntos de carácter tributario. Es facultad en cuanto la norma establece que la ley determinara la autoridad competente de resolver, asuntos de carácter tributario”.

La suspensión del trámite de la petición o reclamo suspende, consecuentemente, el plazo para emitir la resolución correspondiente.

Realizada la determinación complementaria, que se regirá por el mismo procedimiento establecido para el ejercicio de la facultad determinadora de la administración tributaria, continuará decurriendo el plazo que se le concede a la administración para dictar resolución, la que se referirá al reclamo o petición inicial y contendrá el acto de determinación complementaria definitivo. El acto de determinación complementaria sólo podrá ser objeto de impugnación judicial con la resolución de la petición o reclamo inicial.”¹⁷⁰

En los ejemplos citados (consulta y reclamo administrativos), la norma ha previsto para cada procedimiento, excepciones en el ejercicio de la potestad resolutoria; en el caso del reclamo, esa excepción permite a la administración ejercer una facultad adicional mientras se encuentra ejerciendo la facultad resolutoria. Lo cual nos lleva a cuestionar si dentro del Recurso de Revisión: ¿se podrían ejercer de forma simultánea la facultad revisora y resolutoria?.

Podemos aproximarnos a la respuesta interpretando el contenido de la sentencia dictada dentro del Recurso No. 114-2006:

“(…) no cabe que se efectúen actos de fiscalización y control, como ha ocurrido al expedirse la Resolución impugnada, los cuales, dentro de los plazos de caducidad, pueden producirse por separado (…)”¹⁷¹

La explicación es muy clara, nosotros no llegamos a advertir que el ejercicio de forma simultánea de la facultad revisora y resolutoria pueda producir la vulneración de derechos del particular; los fallos de los tribunales de justicia, establecen límites cuando la administración en ejercicio de la facultad resolutoria, pretende efectuar actos de fiscalización y control. No sería posible ejercer de forma separada una facultad que es la que motiva el inicio del procedimiento revisor, la facultad resolutoria finalmente dentro del recurso de revisión se expresa a través de la “resolución motivada” dictada por parte de la autoridad, y es el culmen del

¹⁷⁰ Código Tributario, Artículo 131.

¹⁷¹ Recurso de Casación No. 114-2006, Juicio de Pago Indebido que siguió la Compañía Roggioe-cuador S.A, en contra del Director General del Servicio de Rentas Internas, Resolución dictada el 27 de marzo de 2007.

procedimiento administrativo. Las dos son facultades se complementan, no son opuestas.

3.3.- Límites a la Facultad Revisora.

Habíamos hecho referencia al pensamiento de Giannini, indicando que si la norma calla no hay potestad atribuida a la autoridad, y en el caso ecuatoriano, la norma no hace referencia expresa a una “potestad revisora”, salvo dentro del procedimiento de revisión. En efecto, no se halla incorporada en la ley una facultad revisora propia de la administración tributaria, no obstante su existencia ya ha sido advertida y la jurisprudencia tributaria lo prueba. Lo demuestra también el sistema jurídico español, que ha incorporado a su ordenamiento los diversos mecanismos revisores sustentados en la potestad de auto-control. Nuestra opinión -modesta por cierto- es que se puede catalogar a la facultad revisora como una verdadera potestad de la administración tributaria y de la administración pública en general.

Sin embargo en la presente investigación se reconoce aquella potestad con sus respectivas limitaciones; es real que, iniciada de oficio, atraviesa un camino, donde en el cual, la potestad es más discrecional que reglada; luego, es decir, a partir del inicio del procedimiento administrativo, se genera un cambio, que limita la discrecionalidad de la actuación de la autoridad y la somete a las disposiciones legales.

Pérez de Ayala y Eusebio González, en referencia a los límites de la potestad de revisión, piden realizar una distinción, cuando los actos que se pretenden revisar de oficio han declarado derechos:

“Si la administración tributaria ejercita sus facultades revisoras mediante el oportuno recurso, goza de la amplísima competencia que le atribuye el artículo 44 del R.P.E.A.¹⁷². Si, por el contrario, pretende de oficio volver sobre sus propios actos,

¹⁷² Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-administrativas

“Art. 44 Competencia de los órganos de revisión.

La reclamación económico-administrativa atribuye al órgano competente para decidirla en cualquier instancia la revisión de todas las cuestiones que ofrezcan el expediente de gestión y el de reclamación ante el órgano inferior, hayan sido o no planteadas por los interesados.

En el ejercicio de dicha competencia el órgano:

a) Confirmará el acto impugnado si es conforme a derecho.

es necesario distinguir entre el supuesto de que los mismos sean declarativos de derechos (...)"¹⁷³

Para Pérez y González, los actos revisados que son *declaratorios de derechos*¹⁷⁴ tienen numerosas limitaciones al ejercicio de la potestad revisora, dentro de este procedimiento se debe conceder audiencia al interesado; en la declaración de nulidad debe solicitarse el respectivo dictamen al Consejo de Estado; el ejercicio de esta facultad debe tener como fin la equidad, el derecho de los particulares y cumplimiento de las leyes.¹⁷⁵

La tramitación del recurso de revisión está sujeta a las libertades y restricciones que son inherentes a todo procedimiento reglado. Hablamos de libertades, porque en vía administrativa constituye un privilegio emplear distintos medios probatorios para corregir o desaparecer los actos ilegítimos sin la intervención de un juez; no obstante, y en cuanto a las limitaciones, aquellos mecanismos de auto-control no pueden violar el derecho a la defensa ni empeorar la situación del administrado.

El límite concreto a la potestad revisora se encuentra en los actos administrativos que han declarado derechos a favor del particular. Es decir: a) la autoridad podrá tener la libertad para utilizar todos los mecanismos y medios probatorios siempre que no se establezcan nuevas obligaciones tributarias; y, b) La autoridad podrá conocer e indagar sobre todos los aspectos que le permitan llegar a la verdad material del procedimiento administrativo, respetando el principio *indubio pro reo*, es decir no empeorará la situación del contribuyente.

4.- ASPECTOS TÉCNICOS.

b) Lo anulará total o parcialmente cuando se halle incrusto en infracciones del ordenamiento jurídico.

c) Modificará el acto en su caso y formulará todas las declaraciones de derechos y obligaciones que procedan u ordenará a los órganos de gestión que dicten otro u otros actos administrativos con arreglo a las bases que se establezcan en la resolución de la reclamación.

Si el órgano estima pertinente examinar y resolver según lo dispuesto anteriormente cuestiones no planteadas por los interesados, las expondrá a los que estuvieran personados en el procedimiento y les concederá un plazo de quince días para que formulen alegaciones."

173 Pérez de Ayala, José Luis; González García, Eusebio, *Derecho Tributario*, Tomo II (Salamanca: Plaza Universitaria Ediciones, 1994), 142.

174 Pérez de Ayala, José Luis; González García, Eusebio, *Derecho Tributario*, Tomo II, 142.

175 *Ibíd.*, 142-143

Sobre la base de la teoría que hemos recogido a lo largo de la investigación, queremos hacer una propuesta concreta de un recurso de revisión acorde a las necesidades de la materia tributaria, sería un grave error no tomar en cuenta la experiencia negativa suscitada a raíz de los fallos jurisprudenciales, así como el tratamiento superficial en posteriores reformas legislativas que afectaron a este medio de impugnación, nuestro objetivo es que funcione en armonía con otros mecanismos de similar naturaleza, cuestión que de no ser posible, puede llevarnos a la conclusión de que este recurso extraordinario tiene como destino desaparecer del ordenamiento jurídico por su escasa utilidad.

Marta Franch cuando analiza a la revisión de oficio manifiesta que “se trata de una potestad excepcional y por tanto su interpretación debe ser restrictiva de acuerdo con el principio de proporcionalidad, igualdad, seguridad jurídica e interdicción de arbitrariedad en la actuación de los poderes públicos, para ello es necesario establecer un procedimiento, mediante el cual se pueda garantizar todo esto”

La naturaleza extraordinaria de un recurso administrativo y un recurso jurisdiccional es la misma, la diferencia radica en las vías en que éstos se pueden interponer.

Tanto la vía jurisdiccional como la vía administrativa, presentan características particulares que las hace distintas; en el ámbito administrativo es la propia administración la que resuelve sus recursos -existe un control interno-, y en la vía jurisdiccional un tercero imparcial decide sobre el asunto en disputa -control externo-, otra de las diferencias se relaciona con la distinta regulación y principios del procedimiento administrativo en que se desenvuelven los recursos administrativos, con los del proceso jurisdiccional en que se desarrollan las acciones judiciales.¹⁷⁶

Con un adecuado tratamiento y una correcta estructura el Recurso extraordinario de Revisión podría convertirse en una herramienta útil no solo para el administrado, sino para la propia administración, pero más allá de defender o

176 Cfr. Gordillo, Agustín, “Teoría General del Derecho Administrativo”, *Tratado de Derecho Administrativo y Obras Selectas*, Tomo 8, 493., disponible en: <http://www.gordillo.com/pdf_tomo8/capitulo14.pdf>

reivindicar su importancia en el ámbito administrativo, se trata de efectuar un análisis objetivo de los aspectos en los que presenten criterios opuestos.

Una de esas opiniones la plantea el ecuatoriano Álvaro Mejía, que defiende “*el cuidado de las formas*” cuando se trata de un recurso extraordinario, hace referencia a la postura de Hernando Devis Echandía y la critica: “Si bien autores calificados, como Devis Echandía, sostienen que los formalismos de los Recursos Extraordinarios deben ser limitados, a efectos de no sacrificar la justa decisión por ritualidades en la calificación de cargos y de las variedades del genérico por violación de la ley sustancial, nosotros consideramos que es importante se guarde el cuidado de las formas al momento de insinuar una impugnación extraordinaria. De esta manera no sólo se consigue que los particulares no abusen de este tipo de contradicción jurídica, sino que se obtiene un filtro por medio del cual, la Administración puede desechar aquellos recursos que no cumplan con los requisitos formales básicos que un Recurso Extraordinario debe exigir, en virtud a las consecuencias que él conlleva (...)”.

Compartimos el criterio de: “guardar el cuidado de las formas”, siempre que se trate de un recurso extraordinario de carácter jurisdiccional, es decir cuando la impugnación se resuelva a través del recurso de casación; en esta vía el carácter formal del Recurso se justifica por la valoración previa del proceso que hace un órgano judicial neutral (Tribunal Fiscal).

Nosotros nos inclinamos hacia el criterio de no imponer restricciones a un procedimiento administrativo de carácter extraordinario; cuando analizábamos el principio de legalidad objetiva el maestro Gordillo, ya decía que para asegurar su efectiva y correcta aplicación se hace necesario conferir la máxima oportunidad de defensa para que finalmente prime la verdad material sobre la formal.¹⁷⁷ La omisión de requisitos formales o sustanciales dentro del procedimiento administrativo no debe llevar al rechazo de un recurso administrativo, así lo expone este autor argentino:

177 Cfr. Gordillo, Agustín, “Procedimiento y Recursos Administrativos”, *Tratado de Derecho Administrativo y Obras selectas*, Tomo 5, 1-2 disponible en: <http://www.gordillo.com/pdf_tomo5/03/03-capitulo2.pdf>

“La omisión de cumplir con alguno de los requisitos formales o sustanciales indicados no implica que deba rechazarse el recurso.

A nuestro juicio, siempre que surja en forma clara la voluntad de recurrir o reclamar, debe considerarse interrumpido el término, e intimarse al recurrente a subsanar los defectos encontrados. *El principio del saneamiento*, que ya se ha extendido en los regímenes de todos los tribunales administrativos internacionales, debe a nuestro juicio, con mayor razón, ser parte esencial del tratamiento de las presentaciones de cualquier índole en sede administrativa. De igual manera, si la oscuridad del escrito ofrece dudas respecto de qué es lo que reclama o recurre el interesado (pero no hay controversia acerca de que su voluntad es reclamar o recurrir), la solución pertinente no es que la administración pueda dar cualquier interpretación al escrito, sino que debe también pedir al recurrente la aclaración de su voluntad.

Otro criterio, más riguroso que el de considerar interrumpido el término, es el de intimar al peticionario a subsanar el defecto en un término perentorio, bajo apercibimiento de darle por decaído el derecho; pero no lo creemos aconsejable ni admisible en ausencia de norma expresa.

(...) es frecuente encontrar normas que facultan, en caso de falencias formales o sustanciales del escrito, a intimar al presentante a subsanarlas bajo apercibimiento de archivar las actuaciones (...)

El riesgo, claro está, es que una no muy eficiente organización del archivo pueda luego dificultar o imposibilitar su recuperación en tiempo útil.

*Por lo expuesto, que se refuerza sustancialmente con el principio de la impulsión e instrucción de oficio, no somos partidarios de este tipo de procedimiento; (...).*¹⁷⁸ (énfasis añadido)

Así mismo, para la argentina Miriam Mabel Ivanega la vigencia del principio de informalismo en favor del administrado: “(...) garantiza que se eviten incurrir en exceso rituales que conduzcan también al desconocimiento de la verdad jurídica objetiva. Si priva en el procedimiento la verdad material por sobre la verdad formal,

178 Gordillo, Agustín, “Los Recursos Administrativos”, *Tratado de derecho administrativo y obras selectas*, Tomo 4, 36., disponible en: <http://www.gordillo.com/pdf_tomo4/capitulo3.pdf>

es necesario para el esclarecimiento de aquella verdad un criterio de amplitud con aplicación de este principio.”¹⁷⁹

“Aun cuando el significado y trascendencia de las formas en el Derecho administrativo es muy superior al que asume en el derecho privado, la aplicación del principio no implica un procedimiento sin formas, pues ello no sería posible dentro del principio de juridicidad que informa toda la actividad administrativa. En consecuencia, no hay obstáculo alguno para que se pueda entender «en el sentido de que en el procedimiento administrativo no se utilizan las formas sacramentales que son de rigor en la actuación ante los órganos judiciales».”¹⁸⁰

Si por el carácter extraordinario del procedimiento administrativo debe optarse entre un estricto respeto a las formas o una apertura para llegar a la verdad material. Somos partidarios de adoptar un criterio más amplio que no limite la tramitación de este recurso extraordinario al particular, por supuesto nos apoyamos en los principios del procedimiento administrativo: legalidad objetiva, informalismo, la practica ha demostrado que la obligatoriedad de la admisión (a pesar de que va en contra de la naturaleza del recurso) obliga a la administración tributaria a motivar de mejor manera la resolución, aún cuando la causal para solicitar la revisión no ha sido correctamente invocada, se manifiesta una clara oportunidad de generar una solida argumentación para una eventual acción contenciosa. Es decir se reparte de mejor manera la tutela jurídica.

Conocemos que no hay total neutralidad cuando un recurso se resuelve en vía administrativa, sin embargo los intereses del particular no son los únicos que se deben garantizar, está de por medio el interés público, es necesario generar mejores decisiones, no limitarlas, mientras no existan órganos administrativos independientes es peligroso hablar de formulas sacramentales o requisitos indispensables.

El reparto de tutela jurídica entre los órganos administrativos y judiciales debe por supuesto tratar de buscar un equilibrio entre las garantías del contribuyente y el

179 Ivanega, Miriam Mabel, “El alcance del principio de verdad material en el procedimiento administrativo”, *Revista de la Asociación Internacional de Derecho Administrativo AIDA No. 11, Ópera Prima de Derecho Administrativo*, (Mexico: Editada por la UNAM a través de la Coordinación del Programa de Posgrado en Derecho, 2012), 207., disponible en: <<http://derecho.posgrado.unam.-mx/Aida/revista/Opus11.pdf>>

180 Ivanega, Miriam Mabel, “El principio del informalismo en el procedimiento administrativo”, 12., disponible en: <<http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechopucp/article/download/3006/3512>>

interés de recaudación. Es bastante claro que no puede existir total independencia para resolver los recursos administrativos, porque la administración tributaria y sus autoridades administrativas no se pueden alejar de la gestión tributaria y los procesos de determinación que permiten la recaudación de tributos, sin embargo, creemos que no es imposible llegar a un verdadero reparto de tutela jurídica entre los órganos administrativos y judiciales que mejoren la relación entre las dos partes. Las posturas garantistas que aplican principios constitucionales al proceso administrativo, son las que favorecen a la calidad de las decisiones administrativas.

Eusebio González García sostiene que el reparto de tutela jurídica tributaria entre órganos administrativos y jurisdiccionales no es tarea que pueda ajustarse a patrones lógicos universalmente aceptados y aunque lo fuera la historia de cada país se encargaría de echar abajo el intento. Pero que en todo caso la ejecución de ese reparto de competencia de lo contencioso tributario entre los diversos poderes y órganos que componen el Estado, debe hacer el intento de compatibilizar tres ideas fundamentales: 1) las garantías del contribuyente; 2) el interés de recaudación; y 3; la agilidad y economía del procedimiento.¹⁸¹.

Sabemos que la relación jurídico-tributaria se desarrolla con eficiencia, con el tiempo la administración ha logrado perfeccionar sus mecanismos de recaudación, por todo ello no es desproporcionado apelar a una postura garantista de derechos, cuando la pugna de intereses se produce con un órgano de carácter público el particular siempre estará en una posición de desventaja.

4.1.- Tramitación del Recurso de Revisión.

Dentro del segundo capítulo hemos analizado la legitimación activa del recurrente, para algunos autores como Lavelino Lavilla Alsina el impulso de la revisión lo puede hacer también el particular: “Impulso revisor (...) la revisión de un acto administrativo puede ser promovida por un administrado, en cuanto titular de un interés particular, o por la Administración autora del acto, en cuanto gestora del interés general.”¹⁸².

181 Cfr. Eusebio González García, “Los Recursos Administrativos y Judiciales”, en *Tratado de Derecho Tributario*, Dirigido por Andrea Amatucci, con la colaboración de Eusebio Gonzalez Garcia y Christoph Trzaskalik, Segundo Tomo (Bogotá: Editorial Temis, 2001), pág. 653.

182 Lavilla Alsina, Landelino, “La Revisión de Oficio de los Actos Administrativos”, *Revista de Administración Pública*, 8., disponible en: <<http://dialnet.unirioja.es/revista/1132/A/1961>>

Eusebio González García, adhiriéndose a la tesis de Micheli y Maffezoni, es claro en decir que: “la revisión vía recurso (administrativo o jurisdiccional) es el remedio por excelencia para proteger tanto el interés legítimo a una correcta aplicación de las normas tributarias, como el derecho subjetivo del contribuyente a no pagar más de lo estrictamente fijado por la ley, cuando este se halla ante un acto presuntamente ilegítimo que lesiona sus derechos.”¹⁸³

En lo referente al interés legítimo del particular de iniciar el procedimiento de revisión no hay mucho más que agregar, se ha incorporado la realidad legislativa de otras materias y distintas legislaciones que ayudan a sustentar esa postura, hemos dejado clara nuestra opinión de que el contribuyente es titular de un derecho a impugnar y por lo tanto de impulsar la revisión vía recurso, este derecho no puede sufrir menoscabo por parte de la administración.

El Dr. José Vicente Troya sostiene que el Recurso de Revisión “no es una alzada administrativa, ni tampoco un pedido de anulación o revocación. Constituye un arbitrio mediante el cual la máxima autoridad efectúa la labor de contralor respecto de los actos emitidos por sus subordinados, particularmente cuando se ejercita la actividad revisora de modo oficioso”¹⁸⁴. Mejía cuando analiza la naturaleza jurídica de los Recursos Extraordinarios señala que “no son una instancia de defensa o impugnación adicional para el particular, ni material ni formalmente”.¹⁸⁵

La decisión de la autoridad de admitir o no el recurso debe respetarse, no obstante el informe jurídico que manifieste la negativa de aceptar a trámite, debe justificar la falta de relación de los hechos alegados con las causales invocadas, la autoridad también debe pronunciarse sobre el asunto que es materia de impugnación, si bien es cierto que el Recurso de Revisión no constituye una alzada administrativa, no es menos cierto que el procedimiento administrativo está dotado de principios como el de impulsión de oficio que en vigencia y reconocimiento a los intereses de carácter general de la administración pública, obliga a la autoridad a llegar a través de todos los medios posibles a la verdad material.

183 Eusebio González García, *Los Recursos Administrativos y Judiciales, Tratado de Derecho Tributario*, Dirigido por Andrea Amatucci, pág. 652.

184 Troya, José Vicente; *Manual de Derecho Tributario*, 296.

185 Mejía Salazar, *Los Recursos Administrativos, Naturaleza Jurídica y Aplicación en Materia Tributaria*, 68.

Reconocemos que los recursos extraordinarios no constituyen unos medios regulares para impugnar cualquier asunto, se trata de procedimientos especiales que permiten corregir situaciones que solo pueden ser invocadas de conformidad a la Ley, no estamos afirmando que la revisión tributaria pueda configurarse en un medio de impugnación regular, pero si creemos que por el mismo nivel de especialidad de la materia fiscal y por tratarse de un procedimiento administrativo se debe distinguir el tratamiento de los recursos en los dos escenarios: en la vía jurisdiccional y administrativa. El mismo Dr. José Vicente Troya reconoce que a pesar de no ser una alzada administrativa cuando hubieren sido expedidos o dictados con evidente error de hecho o de derecho, es decir cuando es invocada la primera causal del Recurso es una especie de alzada: “en el fondo se pretende un reexamen de los mismos sin que existan nuevos elementos de juicio. *Es una alzada disimulada*” (énfasis añadido).

No sería apropiado hacer la afirmación, de que este recurso se lo puede tramitar como uno más de los ordinarios, pero si es necesario que las garantías del administrado en caso de duda sobre la pertinencia de las causales prevalezca aplicando el principio de legalidad objetiva informalismo a favor del administrado e impulsión de oficio, permitiendo que la autoridad administrativa aplique criterios más amplios, esto no resulta perjudicial para su gestión, al contrario creemos que una buena argumentación permite una solida defensa cuando se lleve a efecto el control externo.

4.2.- La Prueba

Para iniciar el tema volvemos a marcar distancia con el proceso judicial, dentro del procedimiento administrativo no estamos frente a un tribunal cuyo objeto es administrar justicia. La administración tributaria, es un órgano de carácter público al que la Ley ha conferido el ejercicio de la potestad tributaria; es decir tiene como función principal la recaudación de impuestos, y derivada de esa función surgen otras potestades y obligaciones, para que el cumplimiento de ese objetivo se someta al principio de legalidad, como una garantía del interés público.

De entre todas las facultades que hemos mencionado previamente (determinadora, Recaudadora, etc.) el ejercicio de la facultad resolutoria, es la que nos ubica en el tema de la valoración de la prueba, habíamos dicho que esa facultad se

encuentra determinada en el Art. 69 del Código Tributario, ésta obliga a la autoridad a resolver motivadamente las peticiones reclamos recursos etc., que presenten los sujetos pasivos de tributos o quienes se consideren afectados por un acto de administración tributaria en el ejercicio de su derecho a la defensa.

El tema de la prueba dentro del recurso de revisión tributario y por lo tanto dentro del procedimiento administrativo nos enfrenta a varias cuestiones que no están definidas ni siquiera en la doctrina. Nuestra normativa hace referencia a la carga de la prueba dentro del procedimiento contencioso. Esa regulación se encuentra en el Artículo 258 del Código Tributario:

“Carga de la prueba.- Es obligación del actor probar los hechos que ha propuesto afirmativamente en la demanda y que ha negado expresamente la autoridad demandada, salvo aquellos que se presuman legalmente. Los hechos negativos deberán ser probados, cuando impliquen afirmación explícita o implícita, sobre la exención, extinción o modificación de la obligación tributaria.”

Con la mención de “la autoridad demandada” está implícito que conforme dispone esta norma, dentro del proceso contencioso tributario la obligación de probar los hechos recae sobre el contribuyente (actor). A continuación en el segundo inciso del artículo 259 se comparte esta responsabilidad con la autoridad, respecto de los actos y hechos que el contribuyente haya impugnado:

“ (...) Respecto de los impugnados, corresponderá a la administración la prueba de los hechos y actos del contribuyente, de los que concluya la existencia de la obligación tributaria y su cuantía.”

Para la ecuatoriana Pamela Escudero “la carga de la prueba es un tema de difícil discernimiento, más aun cuando forzosamente se piensa que dentro de la administración tributaria se instaura y absuelve un juicio; no, eso no sucede. Sin embargo, la norma denominada carga de la prueba, contenida dentro del tema de la prueba para el procedimiento contencioso, se presume aplicable al procedimiento administrativo.”¹⁸⁶

186 Escudero Soliz, Pamela, *De La Prueba-Desafío a la Prueba Administrativa Tributaria*, (Quito: Corporación Editora Nacional, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, 2013), 76.

Optar por la misma aplicación de la regla de la carga de la prueba del proceso contencioso al procedimiento administrativo debe ocurrir con los debidos cuidados; para que no existan los errores que pueden surgir de la excesiva “jurisdiccionalización del procedimiento administrativo”; sin embargo podemos apreciar que tanto el artículo 258 como el 259 del Código Tributario distribuyen la responsabilidad entre las partes, en ese sentido consideramos importante la opinión de Escudero cuando propone que dentro del procedimiento administrativo la carga de la prueba le corresponda a la autoridad, al particular o a los dos, según la forma de “determinación” que se haya adoptado:

“por declaración del sujeto pasivo, corresponderá a éste probar lo que declara; por actuación de la administración, justificar en qué basa su determinación; o de modo mixto, quedando ambas partes obligas a justificar lo que cada uno asegura. Considerando que el eje activo de parte y parte es exigir y cumplir con la obligación de aportar al sostenimiento de las cargas públicas.”¹⁸⁷

Dentro del procedimiento administrativo de Revisión que tiene carácter extraordinario, surge duda cuando la carga de la prueba recae sobre la autoridad, y cuando ésta para resolver un recurso extraordinario de revisión, se vale de otros medios que no estén justificados por el recurrente en el escrito que presenta a la autoridad. Los argumentos para que la máxima autoridad pueda sin inconveniente revisar los actos de determinación realizados por autoridades inferiores, también los podemos encontrar en los principios que le rigen al procedimiento administrativo.

Miguel López Olvera cuando desarrolla el principio de legalidad objetiva se refiere a los medios de prueba dentro del procedimiento administrativo, para ello se sustenta en el pensamiento del maestro Agustín Gordillo, Pedro Aberastury y María Rosa Cilurzo:

“este principio se refiere a que en el dictado de un acto o decisión administrativa, *la administración pública haya agotado todos los medios para investigar los hechos que determinan tal accionar y que estos hechos se adecuen a lo que realmente aconteció*, estableciendo una adecuada relación entre la norma y los hechos.

¹⁸⁷ Escudero Soliz, Pamela, *De La Prueba-Desafío a la Prueba Administrativa Tributaria*, 76.

El principio de legalidad objetiva es la aplicación razonada y jerárquica de los grandes principios jurídicos, tales como, el de razonabilidad o justicia natural, ambos de nivel constitucional y supranacional, por encima de los frecuentes desvaríos de la norma reglamentaria o del acto o comportamiento administrativo.

Lo que se busca con este principio es la verdad material, el conocimiento de la realidad. *No es posible que la administración se quede con el mero estudio de las actuaciones, sino que debe buscar los medios por los cuales, al momento del dictado de la decisión, se conozcan todas aquellas cuestiones que permitan el conocimiento exacto, o lo más próximo a los hechos*”.¹⁸⁸ (énfasis añadido)

Y este mismo autor, cuando desarrolla el principio de oficialidad, apoyado en el criterio de Hugo Calderón Morales y nuevamente en el maestro Gordillo, manifiesta que:

“Corresponde a la autoridad administrativa la adopción de los recaudos conducentes a su impulsión, hasta el dictado del acto final y, asimismo, el desarrollo de la actividad necesaria para obtener las pruebas pertinentes para su adecuada resolución.

La carga de la prueba recae así sobre la administración y si la prueba ya aportada al expediente no satisface al funcionario, le corresponde producir o hacer producir los informes, dictámenes, pericias, etcétera, que a su juicio resulten necesarios para llegar a la verdad material.

La administración pública y sus órganos tienen la obligación y responsabilidad de dirigir el procedimiento administrativo y ordenar que en él se practiquen cuantas diligencias sean necesarias para dictar el acto o resolución final, independientemente que el mismo se inicie de oficio a petición o gestión del interesado.”¹⁸⁹ (énfasis añadido)

188 López Olvera, Miguel, “Los principios del derecho administrativo”, 183., subnota de Aberastury (h), Pedro y Cilurzo, María Rosa, Curso de Procedimiento Administrativo, (Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1998), 29.

189 López Olvera, Miguel, “Los principios del derecho administrativo”, 186.

Sin embargo esa posibilidad de que la autoridad pueda tomar la iniciativa, podría verse limitada por el criterio de los tribunales que impiden se pueda ejercer de forma simultánea actos de fiscalización: “no cabe que se efectúen actos de fiscalización y control, como ha ocurrido al expedirse la Resolución impugnada, los cuales, dentro de los plazos de caducidad, pueden producirse por separado (...)”.¹⁹⁰

Consideramos que tal circunstancia podría afectar la resolución administrativa, si es que, la decisión de la autoridad establece nuevas obligaciones o agrava la situación inicial del administrado. Recordemos que la revisión iniciada de oficio, también tiene límites en su ejercicio cuando los actos administrativos han establecido o declarado derechos, así lo afirma Zavala Egas:

“(...) en el Derecho público administrativo general, incluido el ecuatoriano, está prohibido que las resoluciones de la Administración pública declarativas de derechos a favor de los particulares puedan ser revocados en sede administrativa, pues, como es obvio, ello implicaría, además de la especial prohibición normativa, un venire contra factum proprium.”¹⁹¹

En tal supuesto necesariamente deberá resolverse ante la autoridad jurisdiccional, a través de la acción de lesividad:

“Cuando ante la existencia de actos administrativos que declaran o establecen derechos, se presenta un límite a la revocabilidad por parte de la administración que busca el interés público, ésta deberá declarar la lesividad(...)”¹⁹²

Nuestro criterio es que la máxima autoridad, podría perfectamente llegar a la verdad material del procedimiento administrativo, haciendo uso de los medios probatorios posibles en razón de la especialidad de la materia tributaria, eso implica revisar la forma en que sus autoridades de nivel jerárquico inferior han ejercido los actos de determinación de la obligación tributaria, eso sí, con el único límite de no establecer dentro de este trámite nuevas obligaciones tributarias ni agravar la

190 Recurso de Casación No. 114-2006, Juicio de Pago indebido que siguió la Compañía Roggioecuador S.A, en contra del Director General del Servicio de Rentas Internas, Resolución dictada el 27 de marzo de 2007, 2.

191 Zavala Egas, Jorge “La regla de los actos propios y su aplicación en el derecho administrativo ecuatoriano”, en *Revista Iuris Dictio*, 105.

192 Galarza, Álvaro, “Acción de Lesividad frente al Recurso de Revisión en materia Tributaria”, en *Memorias, I Jornadas Jurídico- Tributarias, Aspectos Procesales de la Relación Tributaria*, 124.

situación del administrado, respetando los términos de caducidad de la facultad determinadora, de lo contrario debería ser indispensable la solicitud expresa del recurrente.

4.3.- Efectos Jurídicos.-

Agustín Gordillo concluye del estudio del principio de informalismo en favor del administrado que: “el auténtico beneficio para el particular sólo aparecerá precisamente con la existencia de un estricto procedimiento que fije reglamentamente las obligaciones de la administración”.¹⁹³

Mas allá de establecer criterios en torno a la figura del silencio administrativo, creemos más preciso y favorable a la presente investigación, centrarnos únicamente en sus efectos, como hemos dicho nuestra postura no apuesta a un procedimiento sin reglas y queremos definir cual debería ser la aplicación de esta figura dentro de este recurso extraordinario.

Ha sido posible definir la naturaleza del Recurso de Revisión tributario, gracias al valioso desarrollo doctrinario que hemos incorporado al trabajo, el segundo capítulo de esta investigación nos llevó a la conclusión de que la revisión tributaria constituye un verdadero recurso administrativo, lo cual implica que el efecto del silencio administrativo dentro de nuestra legislación debería tener un efecto estimativo de conformidad al Art. 28 de la Ley de Modernización y 115, 167 del ERJAFE y respecto del recurso de revisión el art. 147¹⁹⁴ del Código Tributario.

El argumento de los fallos sostiene que el efecto del silencio administrativo no puede configurarse dentro del Recurso de Revisión, el argumento es que no constituye un Recurso, que se trata de una facultad. Por nuestra parte hemos considerado que, el Recurso de Revisión además de una facultad de la autoridad, constituye también un medio de impugnación que permite al particular ejercer su derecho a la defensa, tal afirmación nos lleva a replantear los efectos del silencio,

193 Gordillo, Agustín, “Teoría General del Derecho Administrativo”, *Tratado de Derecho Administrativo y Obras Selectas*, Tomo (Buenos Aires: Fundación de Derecho Administrativo, FDA, 1ra. Edición, 2013), 469., disponible en: <http://www.gordillo.com/pdf_tomo8/capitulo13.pdf>

194 Código Tributario:

“Art. 147.- Plazo y contenido de la resolución.- Concluido el sumario la autoridad administrativa correspondiente dictará resolución motivada, en el plazo de noventa días, en la que confirmará, invalidará, modificará o sustituirá el acto revisado.”

como bien lo ha afirmado El Dr. Luis Toscano, consideramos que el procedimiento revisor, como toda la actividad que ejerce la administración pública, está sometida al principio de legalidad, no existe potestad que no esté sujeta al control administrativo o jurisdiccional.

Esto sucede también cuando se interpone o se inicia de oficio el Recurso de Revisión, el trámite está sujeto a lo que ha dispuesto la norma del Código Tributario art. 147. Es decir el plazo fijado para dictar la resolución es de noventa días contados a partir del cierre del sumario, concluido ese plazo los efectos del silencio administrativo deberían configurarse. El Dr. Toscano manifiesta su criterio respecto de la configuración del silencio administrativo de la siguiente manera:

“El art. 147 del Código Tributario dispone de modo imperativo que concluido el sumario, la autoridad dictará en el plazo de noventa días; no dice la norma que la autoridad podrá dictar resolución en el plazo de noventa días.

Ante esta situación, sin creer equivocados los pronunciamientos de la Sala Especializada en los fallos comentados, sin embargo los mismos pueden ser aplicables con total seguridad para los casos que se pretenda contabilizar el plazo de ciento veinte días o el plazo de noventa días desde la fecha de presentación de un recurso de revisión para pretender que ha tenido lugar la aceptación tácita del recurso, pero es de dudosa aplicación para aquellos casos en que una vez cerrado el sumario y a pesar de que la ley dispone el plazo de noventa días para que la autoridad resuelva el recurso, resuelve el recurso en un plazo mayor.”¹⁹⁵

El tema que queda aún sin definirse es el tiempo que debe transcurrir desde la insinuación del Recurso hasta la apertura del sumario, durante este periodo no hay regulación expresa de la norma. Nos atrevemos a llevar un poco más lejos las palabras del Dr. Toscano, a pesar de que el trámite del recurso no prevé un término dentro del cual la autoridad debe iniciar el sumario administrativo, tal circunstancia no implica que la administración pueda mantener en suspenso su decisión. Se debe guardar respeto a principios como el de celeridad y oficialidad, la propia administración tributaria ha reconocido el plazo de ciento veinte días como

¹⁹⁵ Toscano Soria, Luis, “*Procedimientos administrativos y contenciosos en materia tributaria*”, 208-209

referencia, pero mientras esto no sea corregido por los tribunales continuaran las distorsiones en cuanto al tiempo de resolver un Recurso administrativo. Para corroborar nuestro criterio citamos el comentario de la auditoría efectuada al área de recurso de revisión, en el periodo de enero a agosto de 2010:

“Al Jefe Nacional del Área de Recursos de Revisión:

Supervisará que los funcionarios del Área, cumplan con el proceso de recursos de revisión de los trámites insinuados por los contribuyentes así como los iniciados de oficio por la Administración Tributaria, ***dentro del plazo estipulado en el indicador interno de 120 días hábiles;*** salvo casos excepcionales debidamente justificados por las autoridades competentes, a fin de cumplir con los objetivos del proceso.”¹⁹⁶ (énfasis añadido)

La demora que puede surgir para ejecutar una resolución administrativa cuando el particular ha interpuesto el recurso ha provocado ciertas críticas. Esas críticas se dan de ambos lados, perjudica los intereses de la administración porque afecta los fines recaudatorios. Nosotros consideramos que mientras no se reconozca que opera el silencio administrativo, debe suspenderse la ejecución de la resolución, un procedimiento administrativo no puede menoscabar el derecho del administrado dictando una resolución sin un término o plazo adecuado, en ese sentido nos permitimos mencionar la reflexión del maestro Gordillo:

“La notoria prolongación, a veces de muchos años, en la tramitación de los asuntos obliga a tener una visión reflexiva y serena sobre la importancia actual y potencial de los plazos o términos [...] en lo que respecta al a veces interminable trámite administrativo si no hay un pronunciamiento precautorio judicial, no tiene sentido ponerse en exigente con términos de días frente a un particular quejoso, cuando lo menos que le llevará a la administración completar un trámite en sede administrativa es usualmente un lapso de varios años.

196 Anexo final: Informe del Examen Especial AISRI-0001-2011: Dirección Nacional al proceso de recursos de revisión del servicio de rentas internas; periodo 2010-01-01 al 2010-08-31.

Página oficial del Servicio de Rentas Internas, disponible en: <www.sri.gob.ec/DocumentosAlfrescoPortlet/descargar/ed4736fc-73ff-4ec5-b3fe-91f03fac1fc9/S%25CDNTESIS%2BINFORME%2BEE%2BRECURSOS%2BDE%2BREVISI%25D3N.pdf+&cd=1&hl=es&ct=clnk>

La calidad y eficiencia de la revisión judicial depende de la calidad y eficiencia de la actividad administrativa”.¹⁹⁷

Como conclusión a este tema, creemos que los fallos que en la actualidad se dicten en los Tribunales Fiscales deben empezar a reflexionar y reestructurar los criterios vigentes respecto del Recurso de Revisión; los temas que están al rededor de esta institución jurídica no se han desarrollado de forma apropiada, sin duda se pueden encontrar otros argumentos validos para corregir las distorsiones sufridas en cuestiones como: el silencio administrativo, suspensión de la acción de cobro etc. Se puede observar que la propia administración tributaria sin tener la carga que conlleva el silencio administrativo positivo, se apeg a al criterio de resolver el tramite dentro de los ciento veinte días, entonces, por qué no hacer obligatoria esa práctica como en verdad corresponde.

5.- CONCLUSIONES

En una recapitulación final se presentan las siguientes conclusiones en torno a las características del Recurso Extraordinario de Revisión en materia Tributaria:

- a) El término “insinuación” no limita el ejercicio del “derecho subjetivo impugnatorio”. “la revisión vía recurso (administrativo o jurisdiccional) es el remedio por excelencia para proteger tanto el interés legitimo a una correcta aplicación de las normas tributarias, como el derecho subjetivo del contribuyente a no pagar más de lo estrictamente fijado por la ley, cuando éste se halla ante un acto presuntamente ilegitimo que lesiona sus derechos.”¹⁹⁸.
- b) Debido al aporte de los principios generales del derecho, podemos concluir que la revisión tributaria es y ha sido un Recurso Administrativo; el criterio de la jurisprudencia es parcialmente valido, pues los argumentos se apegan a un fragmento del concepto amplio de autotutela, como facultad de la administración iniciada de oficio y como excepción al principio de buena fe “*«venire contra factum proprium nulla conceditur»*”, también es una

197Agustín Gordillo, “El procedimiento administrativo”, *Tratado de derecho administrativo y obras selectas*, Tomo 4, (Buenos Aires: Fundación de Derecho Administrativo, F.D.A, 10ª edición, 2010), 1., disponible en: <http://www.gordillo.com/pdf_tomo4/capitulo8.pdf>

198 Eusebio González García, “Los Recursos Administrativos y Judiciales”, en *Tratado de Derecho Tributario*, pág. 652.

prerrogativa de la administración, pero no cualquiera, de la que se trata, es una: potestad reglada.

c) Existe una articulación importante del Recurso de Revisión con principios fundamentales del derecho: proporcionalidad, igualdad, seguridad jurídica e, interdicción de arbitrariedad en la actuación de los poderes públicos; además de principios como el los de buena fe, impugnabilidad y, autotutela; pues todos ellos formulan garantías a favor de los administrados y límites al ejercicio de la potestad pública.

d) La Revisión es un concepto amplio que tiene diferentes manifestaciones, desde los principios generales que lo originan -teoría de los actos propios, autotutela, principio de impugnabilidad, etc.- que han permitido su aparición en los diferentes ordenamientos jurídicos, hasta las distintas formas en las que se manifiesta y se presenta de forma objetiva en el mundo del procedimiento administrativo -facultad de la autoridad, acto administrativo reglado, procedimiento administrativo, garantía del particular, recurso etc.

e) La norma denominada carga de la prueba, contenida dentro del tema de la prueba para el procedimiento contencioso, se presume aplicable al procedimiento administrativo con los debidos cuidados; para que no existan los errores que pueden surgir de la excesiva “jurisdiccionalización del procedimiento administrativo”. Es decir dentro del procedimiento administrativo se puede distribuir esa carga correspondiendo a la autoridad, al particular o a los dos, según la forma de “determinación” que se haya adoptado.

La autoridad puede llegar a la verdad material del procedimiento administrativo, haciendo uso de los medios probatorios posibles en razón de la especialidad de la materia tributaria, eso implica revisar la forma en que sus autoridades de nivel jerárquico inferior han ejercido los actos de determinación de la obligación tributaria respetando los términos de caducidad de la facultad determinadora, de lo contrario debería ser necesaria solicitud expresa solicitud del recurrente. Aquella revisión debe estar sujeta a dos

límites: 1) no establecer dentro de este trámite nuevas obligaciones tributarias
2) No agravar la situación del administrado.

f) La naturaleza extraordinaria de un recurso no está dada por la obligación o no, de la Administración de acoger el pedido, sino por ajustarse a las causales establecidas en la Ley. El acto administrativo impugnado, debe estar fundamentado en alguna de las causales establecidas por la Ley, sin embargo, el informe jurídico de inadmisión está sujeto a una rigurosa argumentación y motivación con las características de una resolución administrativa y no con las de un informe jurídico. Si bien es cierto que el Recurso de Revisión no constituye una alzada administrativa, no es menos cierto que el procedimiento administrativo está dotado de principios como el de impulsión de oficio que en vigencia y reconocimiento a los intereses de carácter general de la administración pública, obliga a la autoridad a llegar a través de todos los medios posibles a la verdad material.

El Dr. José Vicente Troya reconoce que a pesar de no ser una alzada administrativa cuando hubieren sido expedidos o dictados con evidente error de hecho o de derecho, es decir cuando es invocada la primera causal del Recurso: “en el fondo se pretende un reexamen de los mismos sin que existan nuevos elementos de juicio. *Es una alzada disimulada*” (énfasis añadido). No sería apropiado hacer la afirmación, de que este recurso se lo puede tramitar como uno más de los ordinarios, pero es necesario que las garantías del administrado en caso de duda sobre la pertinencia de las causales prevalezca, aplicando el principio de legalidad objetiva la autoridad administrativa emplee criterios más amplios.

g) No hay silencio administrativo estimativo, no existe suspensión de la acción de cobro, no existe un término claramente definido de resolución, es decir no cumple su función como garantía de los intereses particulares y generales. La regulación del Recurso de Revisión es confusa, y mientras no aclaremos todos los aspectos que derivan de su naturaleza, creemos que no puede ser considerado como un mecanismo idóneo para el control de legalidad de los actos administrativos. Finalmente si la verdadera naturaleza

del Recurso de Revisión no es reconocida por los tribunales de Justicia, consideramos más pertinente que esta figura desaparezca del ordenamiento jurídico.

De mantenerse el Recurso de Revisión bajo la regulación de los fallos jurisprudenciales, estamos completamente de acuerdo con la conclusión a la que llegó el Dr. Vidal Maspons:

“Si el recurso de revisión no ha tenido una aplicación práctica, por cuanto la Autoridad Tributaria no ha actuado de oficio, y cuando ha actuado a “insinuación” del contribuyente (...), lo más práctico es que se suprima dicho recurso, con lo cual los contribuyentes, autoridades tributarias y Magistrados se ahorrarían tiempo estudiando expedientes, y para el contribuyente (...) solo le quedaría la vía de impugnación en lo contencioso (....)

Si es que, en su debida oportunidad, propone la demanda contenciosa, (...) el proceso de ejecución podría suspenderse (...) este control de legalidad ya no lo tendría la propia administración tributaria sino que pasaría a los respectivos jueces de lo contencioso”¹⁹⁹

199 Vidal Maspons, Ignacio, “El Recurso Administrativo de Revisión y el Proceso de Ejecución”, en *Memorias, VIII Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario*, 165-166

BIBLIOGRAFÍA.

Acosta, Martha. “El Derecho de petición individual en el sistema interamericano de derechos humanos y su relación con las obligaciones que surgen de las medidas interinas y provisionales”. Colombia: Centro de Estudios de Derecho Internacional CEDI “Francisco Suárez” Universidad Javeriana, 2010. Disponible en:

<<http://aprendeonline.udea.edu.co/revistas/index.php/red/article/download/5204/4529>>.

Alvear Macías, Jorge. “Estudio de los Recursos en el Proceso Civil Ecuatoriano”. Editorial Edino, Guayaquil, 1991.

Arostica Maldonado, Iván. “Impugnabilidad de los Actos Administrativos”. Revista Chilena de Derecho, Volumen 16, No. 2, Chile, 1989. Disponible en: <<http://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=2649669>>.

Brigante, Rafael. “La derogatoria del recurso de reposición en el procedimiento administrativo tributario”. Revista Jurídica Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales y Políticas de la Universidad de Guayaquil, No. 16, Tomo I, Guayaquil, 2003. Disponible en:

<http://www.revistajuridicaonline.com/images/stories/revistas/2003/16-tomo-2/16b_la_derogatoria_del_recurso_de.pdf>.

Caicedo Tapia, Danilo Alberto. “El bloque de constitucionalidad en el Ecuador. Derechos Humanos más allá de la Constitución”. En FORO Revista de Derecho, No. 12, Quito- Ecuador: Universidad Andina Simón Bolívar UASB, 2009.

Couture, Eduardo, “Fundamento del Derecho Procesal Civil”. Buenos Aires: Depalma, Tercera Edición, 1997.

De la Quadra-Salcedo, Tomás; Del Castillo, Fernández. “Lección 6. La autotutela administrativa, Instituciones Básicas del Derecho Administrativo”. En “Opencourse” de la Universidad Carlos III de Madrid, 2009. Disponible en:

<<http://ocw.uc3m.es/derecho-administrativo/instituciones-basicas-derecho-administrativo/lecciones-1/Leccion6.pdf>>.

De Pina Rafael. “Diccionario de Derecho”. México: Editorial Porrúa, Cuarta edición, 1975.

Devis Echandía, Hernando, “Compendio de Derecho Procesal”. Tomo I, Bogotá Colombia: editorial Abc, 5ª edición, 1976.

Dromi, Roberto, “Derecho Administrativo”, Buenos Aires: Editorial Ciudad Argentina, 2004.

Escaleras Ríos, Evelyn. “Derecho de Petición y Silencio Administrativo en peticiones”. En Memorias, I Jornadas Jurídico- Tributarias, Aspectos Procesales de la Relación Tributaria.

Fix-Zamudio, Héctor. “Introducción al estudio de los Recursos Administrativos”. En Estudios de Derecho Público Contemporáneo, Fondo de Cultura Económica UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Primera Edición, México, 1972.

Flor Rubianes, Jaime. “Teoría General de los Recursos Procesales”. Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, Cuarta Edición, 2011.

Franch, Martha. “Revisión de Oficio, Control de la administración pública”. En Control de la administración pública, Segundo Congreso Iberoamericano de Derecho Administrativo, Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM, Primera Edición, Cisneros Farías, Germán; Ruiz, Jorge Fernández, López Olvera, Miguel Alejandro, coord., México, 2007.

García de Enterría, Eduardo; Fernández, Tomás-Ramón. “Curso de Derecho Administrativo”. Tomo I, España: Thomson Reuters, Décimo Quinta Edición, 2011.

- , “Curso de Derecho Administrativo”. Tomo II. Madrid: Civitas, 2005.
- , “Curso de Derecho Administrativo”. Tomo II, España: Thomson Reuters, Duodécima Edición, 2011.
- García Falconí, José. “El derecho constitucional de petición”. Revista judicial derechoecuador, 2011. Disponible en:
<<http://www.derechoecuador.com/articulos/detalle/archive/doctrinas/derecho-constitucional/2011/02/10/el-derecho-constitucional-de-peticion>>.
- García Rojas, Jorge. “El control administrativo de legalidad en la administración Pública”. En Revista de administración pública, Núm. 24, México: Órgano Editorial del Instituto Mexicano de Administración Pública, Gustavo Esteva, dirección., 1973.
- García Vizcaíno, Catalina, “Derecho Tributario”. Tomo II Derecho Tributario Procesal, Buenos Aires: Ediciones Depalma, 2000.
- Gómez Lara, Cipriano. “Teoría General del proceso”. México: Editorial Oxford, 9na. Edición, 2000.
- González García, Eusebio, Los Recursos Administrativos y Judiciales. “Tratado de Derecho Tributario”. Dirigido por Andrea Amatucci, con la colaboración de Eusebio González García y Christoph Trzaskalik, Segundo Tomo, Bogotá-Colombia: Editorial Temis, 2001.
- Gordillo, Agustín. “El Acto Administrativo”. Tratado de Derecho Administrativo y obras selectas”. Tomo 3, 10ª edición, Buenos Aires: Fundación de Derecho Administrativo, F.D.A., 2011. Disponible en:
<http://www.gordillo.com/pdf_tomo3/capitulo6.pdf>.
- , “Introducción al Derecho Administrativo”. Tratado de Derecho Administrativo y obras selectas. Tomo 5, Buenos Aires: Fundación de Derecho Administrativo, FDA, 2012. Disponible en:
<http://www.gordillo.com/pdf_tomo5/01/01-capitulo4.pdf>.

- . “El procedimiento administrativo”. Tratado de Derecho Administrativo y obras selectas. Tomo 4, Buenos Aires: Fundación de Derecho Administrativo, F.D.A., 10ª edición, 2010. Disponible en:
<http://www.gordillo.com/pdf_tomo4/capitulo8.pdf>.
- . “Procedimiento y Recursos Administrativos”, Tratado de Derecho Administrativo y obras selectas. Tomo 5, Buenos Aires: Fundación de Derecho Administrativo, FDA, Primeras obras, 1ª edición, 2012. Disponible en:
<http://www.gordillo.com/pdf_tomo5/03/03-capitulo1.pdf>.
- . “Procedimiento y Recursos Administrativos”. Tratado de Derecho Administrativo y obras selectas. Tomo 5, Buenos Aires: Fundación de Derecho Administrativo, FDA, Primeras obras, 1ª edición, 2012. Disponible en:
<http://www.gordillo.com/pdf_tomo5/03/03-capitulo3.pdf>.
- . “Los Recursos Administrativos”, Tratado de Derecho Administrativo y obras selectas. Tomo 4, Buenos Aires: Fundación de Derecho Administrativo, F.D.A., 10ª edición, 2010. Disponible en:
<http://www.gordillo.com/pdf_tomo4/capitulo3.pdf>.
- . “Teoría General del Derecho Administrativo,” Tratado de Derecho Administrativo y obras selectas. Tomo 8, Buenos Aires, Fundación de Derecho Administrativo, F.D.A, 1ra. Edición, 2013. Disponible en:
http://www.gordillo.com/pdf_tomo8/capitulo13.pdf>.
- . “Teoría General del Derecho Administrativo”, Tratado de Derecho Administrativo y obras selectas. Tomo 8, Buenos Aires: Fundación de Derecho Administrativo, F.D.A, 1ra. Edición, 2013. Disponible en:
<http://www.gordillo.com/pdf_tomo8/capitulo14.pdf>.

-----, “Parte general”. Tratado de Derecho Administrativo y obras selectas. Tomo 1, Buenos Aires: Fundación de Derecho Administrativo, F.D.A., 11ª ed., ahora como 1ª ed. del Tratado de derecho administrativo y obras selectas, 2013. Disponible en:

<http://www.gordillo.com/tomos_pdf/1/capitulo10.pdf>.

-----, “Procedimiento y Recursos Administrativos”. Tratado de Derecho Administrativo y Obras selectas. Tomo 5, Buenos Aires: Fundación de Derecho Administrativo F.D.A, Primeras obras, Libro III, 1ª edición, 2012. Disponible en:

<http://www.gordillo.com/pdf_tomo5/03/03-capitulo2.pdf>.

Heredia, Horacio, H., “Los medios administrativos para la protección de los Administrados”. En Revista del Colegio de Abogados de Buenos Aires , n° 2, 1945.

Ivanega, Miriam Mabel, “El principio del informalismo en el procedimiento administrativo”. Revista de la Facultad de Derecho, N° 67, Pontificia Universidad Católica del Perú, Lima, 2011. Disponible en:

<<http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechopucp/article/download/3006/3512>>.

Lavilla Alsina, Landelino, “La Revisión de Oficio de los Actos Administrativos”. Revista de Administración Pública, No. 34, Editor: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 1961. Disponible en:

<<http://dialnet.unirioja.es/revista/1132/A/1961>>.

Miriam Mabel Ivanega, “El alcance del principio de verdad material en el procedimiento administrativo”. En Revista de la Asociación Internacional de Derecho Administrativo AIDA No. 11, Ópera Prima de Derecho Administrativo. Mexico: Editada por la UNAM a través de la Coordinación del Programa de Posgrado en Derecho, 2012. Disponible en:

<<http://derecho.posgrado.unam.mx/Aida/revista/Opus11.pdf>>.

López Olvera, Miguel. “Los principios del derecho administrativo, Estudios en homenaje a Don Jorge Fernández Ruiz”. Tomo I, Derecho administrativo, Coordinadores: Cienfuegos Salgado, David López Olvera, Miguel Alejandro, México, 2005.

-----, “El Recurso Administrativo como mecanismo de Control de la Administración Pública, Control de la administración pública”. En Control de la administración pública, Segundo Congreso Iberoamericano de Derecho Administrativo, Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM, Primera Edición, Cisneros Farías, Germán; Ruiz, Jorge Fernández, López Olvera, Miguel Alejandro, coord., México, 2007.

Luna Cervantes, Eduardo. “Diccionario Iberoamericano de Derechos Humanos y Fundamentales”. Disponible en:

<http://diccionario.pradpi.org/inicio/index.php/terminos_pub/to_pdf/23>.

Mahaluf, Luis Felipe. “Alcances y Limites de la Discrecionalidad Administrativa”. Disponible en:

<<http://www.upv.cl/admision/pdf/7.%20Luis%20Felipe%20Mahaluf.pdf>>.

Mairal, Héctor A. “Hacia una noción más acotada del acto administrativo”. En Gordillo, Agustín, Tratado de derecho administrativo y obras selectas, Tomo 7, El derecho administrativo en la práctica, Dirección: Dos Santos, Marcelo, Buenos Aires: Fundación de Derecho Administrativo FDA, 1ª edición, 2013.

<http://www.gordillo.com/pdf_tomo7/capitulo28.pdf>.

Marienhoff, Miguel. “Tratado de Derecho Administrativo”. 4ta. Edición, Buenos Aires-Argentina: Editorial Abeledo-Perrot, 1990.

Mejía Salazar, Álvaro. “Los Recursos Administrativos, Naturaleza Jurídica y Aplicación en Materia Tributaria”. Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones -CEP-, 2011.

----- . “Los Medios de Impugnación ante el Proceso y el Procedimiento Contemporáneo”. Quito: Ediciones Legales S.A., 2013.

Morales Molina, Hernando. “Curso de Derecho Procesal Civil”. Décima Edición, Editorial ABC, Bogotá, 1988, citado por Adolfo Rivas en Aportes para una teoría de la impugnación, Revista del Instituto Colombiano de Derecho Procesal, Volumen 9, 1990. Disponible en:

<<http://wwwh.icdp.org.co/revista/articulos/9/AdolfoRivas.pdf>>.

----- . “Los recursos ordinarios y extraordinarios”. Revista del Instituto colombiano de derecho procesal, volumen No. 5, 1986. Disponible en:

<<http://www.icdp.org.co/revista/articulos/5/HernandoMoralesMolina.pdf>>

Morales Tobar, Marco. “Manual de Derecho Procesal Administrativo”. Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones -CEP-, 2010.

Nava Negrete, Alfonso. “Recursos Administrativos y Justicia Administrativa”. México D. F.: Editorial Trillas, 1988.

Nava Negrete; Alfonso; Quiroz Acosta, Enrique. “Recursos administrativos”. En Fernández Ruiz, Jorge, Diccionario de derecho administrativo, México: UNAM-Porrúa, 2003.

Nikken Pedro. “El artículo 2 de la Convención Americana sobre derechos humanos como fundamento de la obligación de ejecutar en el orden interno las decisiones de los órganos del sistema interamericano de derechos humanos”. En Working Session on the Implementation of International Human Rights Protections, Overview of the Issues, Problems and Challenges.

Ovalle Favela, José. “Los medios de impugnación en el Código Procesal Civil del Distrito Federal”. Universidad Autónoma de México, 1977. Disponible en:

<<http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/facdermx/cont/105/dtr/dtr13.pdf>>.

- Oyarte Martínez, Rafael. “Curso de Derecho Constitucional”. T 1, Quito: Fondo Editorial Andrade y Asociados, 2007.
- Patiño Ledesma, Rodrigo. “Sistema Tributario Ecuatoriano–Derecho Procesal Tributario”. Volumen II, Universidad Técnica Particular de Loja, 2005.
- Pérez de Ayala, José Luis; González García, Eusebio. “Derecho Tributario”. Tomo II, Salamanca: Plaza Universitaria Ediciones, 1994.
- Secaira Durango, Patricio “Curso Breve de Derecho Administrativo”. Editorial Universitaria, Quito, 2004.
- Silva Cinma, Enrique. “Derecho administrativo chileno y comparado, Principios Fundamentales del Derecho Público y Estado Solidario”. Chile: Editorial Jurídica de Chile, 1996.
- Simone Lasso, Carmen. “El control de constitucionalidad de los actos administrativos en el Ecuador”. Tesis de maestría en Derecho con mención en Derecho Tributario, 2005. Disponible en:
 <<http://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/2423/1/T0353-MDE-Simone-El%20control.pdf>>.
- Torres Rodas, Tiberio. “La valoración de la prueba en el Reclamo Administrativo y Recurso de Revisión”. En Memorias, I Jornadas Jurídico- Tributarias, Aspectos Procesales de la Relación Tributaria. Ecuador.
- Toscano Soria, Luis. “Procedimientos Administrativos y Contenciosos en materia tributaria”. Quito: Pudeleco, 2006.
- Troya, José Vicente. “Derecho Formal o Administrativo Tributario”. 2009, folleto de maestría, Programa de Derecho Tributario, Maestría en Derecho, mención Derecho Tributario, Quito, 2010.
- , “Manual de Derecho Tributario”. Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones -CEP-, 2014.

Velásquez Villamar, Gastón. "Las Garantías y los Recursos en sede administrativa aplicables al procedimiento para determinar la condición de refugiado". Alto comisionado de las naciones unidas para los refugiados -ACNUR-, Coordinación editorial: Sonia Aguilar, Ana Gabriela Acosta, Quito, 2014.

Vidal Maspons, Ignacio. "El Recurso Administrativo de Revisión y el Proceso de Ejecución". Memorias, VIII Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario, Cevallos Editora Jurídica, Quito, 2007.

Página Web Oficial de la Corte Interamericana de Derechos Humanos. Disponible en:

<<http://www.corteidh.or.cr/index.php/es/al-dia/denuncias-consultas>>.

Página Web Oficial del Parlamento Europeo. Disponible en:

<http://www.europarl.europa.eu/ftu/pdf/es/FTU_2.1.4.pdf>.

Wikipedia, "Parlamento Europeo". Disponible en:

<http://es.wikipedia.org/wiki/Parlamento_Europeo>.

Zavala Egas, Jorge. "El Procedimiento Administrativo". Revista jurídica de la Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales y Políticas de la Universidad de Guayaquil, Director: Gómez-Lince Ordeñana, Roberto, Edición 22, Guayaquil, 2007.

-----". "La regla de los actos propios y su aplicación en el derecho administrativo ecuatoriano". Revista Iuris Dicio, Revista del Colegio de Jurisprudencia de la Universidad de San Francisco, editor Fabián Corral, Quito, 2007.

DOCUMENTOS JURÍDICOS:

Estatuto Régimen Jurídico Administrativo Función Ejecutiva, (ERJAFE).

Código Tributario. República del Ecuador.

Constitución de la República del Ecuador.

Constitución de la República Argentina.

Ley General Tributaria de España. Disponible en:

<<https://www.boe.es/buscar/pdf/2003/BOE-A-2003-23186-consolidado.pdf>>.

Memorias, “Acción de Lesividad frente al Recurso de Revisión en materia Tributaria”. I Jornadas Jurídico- Tributarias, Aspectos Procesales de la Relación Tributaria. Ecuador.

Recurso de Casación No. 114-2006, Juicio de Pago indebido que siguió la Compañía Roggioecuador S.A, en contra del Director General del Servicio de Rentas Internas, Resolución dictada el 27 de marzo de 2007.

Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-administrativas en España.

Resolución 107- 2000 Resolución 107-2000, Registro Oficial 389, de 1 de noviembre de 2006. Sala Especializada de lo Fiscal, Ministros Jueces, José Vicente Troya, Jorge Eduardo Jaramillo Vega, Hugo Larrea Romero.

Resolución de Procesamiento de Jurisprudencia No. Resolución de 25 de noviembre de 2009 Registro Oficial 93 de 22-XII-2009

(Sentencias: 148-2007 de 03 de abril del 2009, en el juicio seguido por Miriam Rosario Castro García en contra del Servicio de Rentas Internas; 26-2009 de 26 de mayo del 2009, en el juicio seguido por Ángel Patricio Hidrobo Estrada, Gerente General y representante Legal de Comercial Hidrobo Cía. Ltda. HIDROCOM en contra del Servicio de Rentas Internas; y, 25-2009 de 22 de junio del 2009, en el juicio seguido por Luis Fernando Hidrobo Estrada, Gerente General y representante legal de EQUINORTE S. A. en contra del Servicio de Rentas Internas).

Sentencia del Caso Castillo Petruzzi versus Perú; Voto Concurrente del juez A.A. Cançado Trindade. Disponible en:

<http://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_41_esp.pdf>.

Sentencia C-269 de 1998. Disponible en:

<<http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2009/C-520-09.htm>>.

Sentencia C-520/09 “Libertad de configuración legislativa en materia procesal-alcance / Libertad de configuración legislativa en materia procesal-límites. Disponible en:

<<http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2009/C-520-09.htm>>.

Sentencia No. T-281/98. Disponible en:

<<http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1998/T-281-98.htm>>.

Sentencia No. C-377/02. Disponible en:

<http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2002/C-377-02.htm>

Sentencia No 229-2002 publicada en el Registro oficial No. 43 de 19 de marzo de 2003.

Suplemento del Registro Oficial No. 325 del 14 de mayo de 2001.

ANEXOS.

Informe del Examen Especial AISRI-0001-2011: Dirección Nacional al proceso de recursos de revisión del servicio de rentas internas; periodo 2010-01-01 al 2010-08-31.

Página oficial del Servicio de Rentas Internas. Disponible en:

<www.sri.gob.ec/DocumentosAlfrescoPortlet/descargar/ed4736fc-73ff-4ec5-b3fe-91f03fac1fc9/S%25CDNTESIS%2BINFORME%2BEE%2BRECURSOS%2BDE%2BBREVISI%25D3N.pdf+&cd=1&hl=es&ct=clnk>.

ANEXOS

SÍNTESIS – Examen Especial al Proceso de Recursos de Revisión del Servicio de Rentas Internas

INFORME EXAMEN ESPECIAL

DIRECCIÓN NACIONAL

Al Proceso de Recursos de Revisión del Servicio de Rentas Internas

PERIODO: 2010-01-01 AL 2010-08-31

AISRI-0001-2011

Oficio de Comunicación de Aprobación por la Contraloría General del Estado:

No. 07282 DCAI, de 14 de mayo de 2011.

CAPITULO II

RESULTADOS DEL EXAMEN

Trámites pendientes en el Área de Recursos de Revisión

Recomendaciones

Al Jefe Nacional del Área de Recursos de Revisión

1. Supervisará que los funcionarios del Área, cumplan con el proceso de recursos de revisión de los trámites insinuados por los contribuyentes así como los iniciados de oficio por la Administración Tributaria, dentro del plazo estipulado en el indicador interno de 120 días hábiles; salvo casos excepcionales debidamente justificados por las autoridades competentes, a fin de cumplir con los objetivos del proceso.
2. Coordinará con el Jefe Nacional del Departamento de Planificación y Control de Gestión del SRI, la definición de indicadores operativos en función de los 120 días hábiles, estipulado como política interna por la Administración Tributaria para la resolución de un trámite sujeto al recurso de revisión; lo cual permitirá determinar períodos de gestión para cada área que interviene en el proceso.

Trámites resueltos en el Área de Recursos de Revisión con diferente contestación final

Recomendaciones

Al Director General

3. Dispondrá a la Directora Nacional Jurídica que promueva reuniones en forma periódica con los representantes de los Departamentos Jurídicos de las Direcciones Regionales del SRI, para la unificación de criterios, estandarización de procedimientos, absolución de consultas e inquietudes, con respecto a la aplicación de la normativa jurídico - tributaria, quienes a su vez difundirán a los funcionarios involucrados en el análisis de trámites; lo cual coadyuvará para disminuir el nivel de errores de hecho y/o de derecho en los actos administrativos y resoluciones ejecutoriadas de naturaleza tributaria emitidos por los entes generadores de trámites; y, por ende reducir la cantidad de trámites a ser gestionados en el Área de Recursos de Revisión.
4. Dispondrá a los Directores Regionales del SRI, que los entes generadores de actos administrativos o resoluciones ejecutoriadas de naturaleza tributaria, tomen como referencia o precedente los trámites resueltos por el Área de Recursos de Revisión con diferente contestación final; tendiente a fortalecer los niveles de eficiencia, efectividad y eficacia en la gestión institucional.

Trámites registrados por un dólar en la hoja electrónica de datos Base R. Revision.xls

Recomendación

Al Jefe Nacional del Área de Recursos de Revisión

5. Dispondrá por escrito a la Asistente del Área que una vez aprobada la contestación final de los trámites resueltos en Recursos de Revisión, actualice la hoja electrónica Base R. Revision.xls en el campo valor_solicitado, con el

valor que consta en la contestación final; a fin de contar con la información correcta y efectiva.

Proyecto Optimización del Proceso Recursos de Revisión, en fase de contratación

Recomendaciones

Al Jefe Nacional del Área de Recursos de Revisión

6. Dispondrá al Gerente del Proyecto Optimización del Proceso de Recursos de Revisión, el seguimiento de avance del proyecto de acuerdo a la reformulación del cronograma de ejecución de la construcción del sistema y el resto de fases del proyecto, previo a la implementación del mismo.

Al Director General

7. Dispondrá al Director Nacional de Planificación y Coordinación; y, Director Nacional de Desarrollo Tecnológico, supervisen el cumplimiento de las fases pendientes del proyecto Optimización del Proceso de Recursos de Revisión, de tal manera que se implemente esta herramienta como un soporte informático en la gestión del Área de Recursos de Revisión.

Implementación procedimiento para respaldo de información

Recomendaciones

Al Jefe Nacional del Área de Recursos de Revisión

8. Coordinará con el Departamento de Seguridad Corporativa la definición del procedimiento que controle el manejo y respaldo de la información de los trámites ingresados al proceso del recurso de revisión y de los archivos que se consideren indispensables en su gestión, conforme a la Política de Seguridad de la Información.

9. Designará a un funcionario del Área de Recursos de Revisión, como responsable del cumplimiento del procedimiento que se implante para el manejo y respaldo de los archivos que contengan el control de trámites que ingresan al proceso del recurso de revisión.